FLORIN IOAN SCORȚESCU

CONSOLIDAREA CONTURILOR GRUPURILOR FINANCIARE

EDITURA «ION IONESCU DE LA BRAD" IAȘI, 2008

657.4
S38

FLORIN IOAN SCORȚESCU

CONSOLIDAREA CONTURILOR GRUPURILOR FINANCIARE

Cuvânt înainte

Economia se află într-un continuu proces de globalizare pentru atingerea rapidă şi cu eforturi cât mai reduse a obiectivelor fixate. În aceste condiţii întreprinderile se constituite în jurul unor societăţi care le asigură conducerea activităţii, ducând la apariţia grupurilor.

Diferenţierea activităţilor desfăşurate de entităţile distincte din punct de vedere juridic atrage, la nivelul grupului din care acestea fac parte, o serie de avantaje. Apare astfel posibilitatea definirii mai clare a responsabilităţii grupului, în sensul micşorării riscurilor care apar atunci când una dintre societăţile componente traversează o perioadă mai dificilă. Totodată, societatea dominantă poate controla un capital mai mare decât cel investit datorită incidenţelor directe şi indirecte generate de structura de grup, se pot contracta împrumuturi de la diverşi terţi (în special de la bănci) de valori mai mari decât s-ar obţine în cazul societăţilor individuale care acţionează doar în nume propriu, iar posibilităţile de organizare sunt îmbunătăţite.

Întreg patrimoniul a cărui responsabilitate o are grupul este pus în evidenţă prin intermediul situaţiilor financiare consolidate, care trebuie să precizeze politicile contabile adoptate în procesul de determinare a sumelor corespunzătoare posturilor din bilanţ. Deoarece anumite entităţi care formează grupul îşi pot desfăşura activitatea în state diferite, fiind în consecinţă supuse unui cadru juridic şi legislativ eterogen, elementele patrimoniale, veniturile şi cheltuielile societăţilor consolidate trebuie evaluate în conformitate cu metode contabile omogene.

Această lucrare dezvăluie premisele apariţiei grupurilor de societăţi în lume şi în ţara noastră, realizând o radiografie pertinentă a evoluţiei şi tendinţelor procesului de consolidare şi sesizând implicaţiile care apar ca urmare a integrării României în Uniunea Europeană. Cartea pe care o supun atenţiei atât specialiştilor de formaţiune contabilă, cât şi celor care doresc să înţeleagă şi să aprofundeze o serie de aspecte legate de societăţile de grup are o însemnătate aparte. Ea se constituie într-o sinteză a multitudinii de probleme şi întrebări cu care se

confruntă contabilitatea consolidată. Demersul ştiinţific realizat prin intermediul acestei cercetări are drept scop soluţionarea de o manieră clară şi concisă a unora dintre acestea.

Prin problematica expusă lucrarea permite specialiştilor care organizează şi conduc contabilitatea societăţilor de grup identificarea şi punerea în practică a unor aspecte cu privire la contabilitatea consolidată. Cartea se adresează deopotrivă studenţilor şi persoanelor care se pregătesc să-şi desfăşoare activitatea în acest domeniu. Aceştia beneficiază, prin prezenta lucrare, de un real ajutor în dobândirea, completarea şi aprofundarea cunoştinţelor financiar-contabile.

Nu pot încheia *„Cuvântul înainte"* fără a exprima, şi cu această ocazie, mulţumirile mele conducerii **Editurii „ION IONESCU DE LA BRAD"** Iaşi (director - prof. univ. dr. **Vasile VÂNTU**) pentru receptivitatea pe care a manifestat-o la oferta mea.

Gândul meu de final se îndreaptă statornic către soţia şi familia mea care mi-au fost mereu alături şi mi-au oferit suportul moral ce a condus la realizarea acestei cărţi. Lor le dedic, în totalitate, rezultatul efortului nostru.

Mulţumesc aprioric cititorilor mei, specialişti din domeniul financiar-contabil, studenţi şi tuturor celor care vor avea interesul să parcurgă şi să aprofundeze această lucrare. Îi invit, prin urmare, la studierea cărţii şi aştept, din partea lor, recomandări şi sugestii pe care le voi trata cu toată atenţia şi cu deosebită consideraţie.

Iaşi, ianuarie 2008

AUTORUL

CUPRINS

Cuvânt înainte 3

CAPITOLUL 1. CONCEPTE FUNDAMENTALE ÎN CONSOLIDAREA CONTURILOR 9

1.1. Cauzele şi consecinţele apariţiei grupurilor de societăţi. Consolidarea şi beneficiarii acesteia 9
1.2. Comportamente de grupuri 16
1.3. Tipuri de legături care se pot manifesta între societăţi 20
1.4. Procentajul de control şi procentajul de interes 22
1.4.1. Calculul procentajului de control 23
1.4.2. Determinarea procentajului de interes 31
1.5. Forme de control care se exercită între societăţi 38
1.6. Ansamblul consolidat 44

CAPITOLUL 2. CONSOLIDAREA ŞI NORMELE INTERNAŢIONALE REFERITOARE LA ACEST PROCES 52

2.1. Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare 53
2.1.1. Obiectivul situaţiilor financiare 54
2.1.2. Caracteristicile calitative ale situaţiilor financiare 56
2.1.3. Elementele componente ale situaţiilor financiare. Recunoaştere şi evaluare 59
2.1.3.1. Activele 61
2.1.3.2. Datoriile 62
2.1.3.3. Capitalurile proprii 64
2.1.3.4. Performanţa firmei 65
2.1.4. Conceptele de capital şi de menţinere a capitalului 68
2.2. IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi individuale” 69
2.2.1. Aspecte preliminarii 69
2.2.2. Alte elemente privind situaţiile financiare consolidate 71
2.3. IAS 28 „Participaţii în întreprinderile asociate” 80
2.3.1. Consideraţii generale 80
2.3.2. Situaţiile financiare consolidate 81

2.3.2.1. Metoda costului de achiziție 81
2.3.2.2. Metoda punerii în echivalență 84
2.3.2.2.1. Unele aspecte legate de procedura punerii în echivalență 85
2.3.3. Aspecte finale 93
2.4. IAS 31 „Participații în co-întreprinderi" 94
2.4.1. Noțiuni introductive 94
2.4.2. Forme de asociere în participație 95
2.4.2.1. Activități controlate în comun 95
2.4.2.2. Active controlate în comun 102
2.4.2.3. Entități controlate în comun 113
2.4.3. Alte considerații privind participațiile în entitățile aflate sub control comun 114
2.5. IFRS 3 „Combinări de afaceri" 119
2.5.1. Aspecte preliminarii 120
2.5.2. Identificarea dobânditorului 122
2.5.3. Determinarea costului de achiziție 124
2.5.3.1. Metoda achiziției *(acquisition method)* 125
2.5.3.2. Metoda punerii în comun a intereselor *(pooling of interests method)* 132
2.5.4. Considerații finale 136

CAPITOLUL 3. PARTICULARITĂȚI ALE PROCESULUI DE CONSOLIDARE A CONTURILOR 139
3.1. Principii şi reguli contabile 140
3.2. Impozitele amânate 142
3.3. Conceptul de omogenizare 151
3.3.1. Omogenizarea temporală 152
3.3.2. Omogenizarea evaluărilor 162
3.3.2.1. Omogenizarea amortizării activelor 164
3.3.2.2. Omogenizarea operațiunii de constituire a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare 184
3.3.2.3. Omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor 191
3.3.2.3.1. Evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu 192
3.3.2.3.2. Evaluarea stocurilor la ieşirea din patrimoniu 198

3.3.3. Omogenizarea în vederea eliminărilor 212
3.3.4. Omogenizarea în vederea agregării 226
3.3.4.1. Efectele variațiilor de curs ale monedelor străine 227
3.3.4.1.1. Conversia tranzacțiilor efectuate în monedă străină 227
3.3.4.1.2. Conversia situațiilor financiare ale societăților străine 241
3.3.4.2. Agregarea situațiilor financiare individuale 255

CAPITOLUL 4. METODE CONTABILE DE CONSOLIDARE 261
4.1. Metoda integrării globale 261
4.1.1. Noțiuni preliminare 262
4.1.2. Consolidarea prin metoda integrării globale 262
4.1.2.1. Bilanțul consolidat 264
4.1.2.1.1. Tabloul bilanțului consolidat 265
4.1.2.1.2. Jurnalul de consolidare 279
4.1.2.2. Contul de profit şi pierdere consolidat 288
4.2. Metoda integrării proporționale 295
4.2.1. Consolidarea prin metoda integrării proporționale 296
4.2.1.1. Bilanțul consolidat 297
4.2.1.1.1. Tabloul bilanțului consolidat 297
4.2.1.1.2. Jurnalul de consolidare 303
4.2.1.2. Contul de profit şi pierdere consolidat 308
4.3. Metoda punerii în echivalență 315
4.3.1. Aspecte generale 315
4.3.2. Consolidarea prin metoda punerii în echivalență 317
4.3.2.1. Bilanțul consolidat 318
4.3.2.1.1. Tabloul bilanțului consolidat 319

4.3.2.1.2. Jurnalul de consolidare 325
4.3.2.2. Contul de profit şi pierdere consolidat 328
4.4. Diferența din prima consolidare 335
4.4.1. Diferențe de evaluare 338
4.4.2. Fondul comercial conform IFRS 3 „Combinări de afaceri” 341
4.4.3. Fondul comercial în viziunea FASB 353
4.4.3.1. Goodwill 354
4.4.3.2. Goodwill negativ 358
4.5. Aspecte finale privind metodele de consolidare 363

CAPITOLUL 5. TEHNICI CONTABILE DE CONSOLIDARE 368
5.1. Aspecte preliminare 368
5.2. Consolidarea pe paliere 372
5.2.1. Forma prin tabloul bilanțului consolidat 374
5.2.2. Forma prin înregistrări contabile 386
5.3. Consolidarea directă 399
5.3.1. Eliminarea participațiilor între filiale 400
5.3.1.1. Eliminarea în amonte 404
5.3.1.2. Eliminarea în aval 406
5.3.2. Forma prin tabloul bilanțului consolidat 408
5.3.3. Forma prin înregistrări contabile 414

BIBLIOGRAFIE 423
PLANUL DE CONTURI GENERAL 432

CAPITOLUL 1

CONCEPTE FUNDAMENTALE ÎN CONSOLIDAREA CONTURILOR

1.1. Cauzele şi consecinţele apariţiei grupurilor de societăţi. Consolidarea şi beneficiarii acesteia

Economia contemporană a făcut să se dezvolte numeroase grupuri de întreprinderi. Acestea au, câteodată, obiective unice, dar cel mai adesea diversificate şi multiple. În acord cu strategia lor de dezvoltare, ele creează o adevărată reţea de relaţii, de la cele mai simple la cele mai complexe. Marile grupuri industriale, comerciale sau bancare se situează în fruntea economiilor ţărilor dezvoltate. Structura de grup este adoptată însă şi de întreprinderile mici şi mijlocii. Elementele care au dus la apariţia grupurilor vizează, în principal, următoarele aspecte:

♦ *dezvoltarea economică a ţărilor industrializate*, care a condus la apariţia şi expansiunea întreprinderilor; acestea domină piaţa şi îşi extind sfera de acţiune dincolo de frontierele ţării lor de origine;

♦ *existenţa şi dezvoltarea pieţei financiare*, ce au permis cumpărarea titlurilor de participare de către diverse societăţi, asigurându-le acestora un anumit control sau o influenţă semnificativă asupra entităţilor emitente[1].

Pentru multe întreprinderi multinaţionale, activităţile de producţie la nivel internaţional sunt asociate cu prezenţa lor pe pieţele străine de capitaluri. O întreprindere care decide să se instaleze sau să-şi întărească prezenţa pe o piaţă străină de capitaluri îşi amplifică dimensiunea internaţională[2].

Internaţionalizarea pieţelor de capitaluri prezintă avantaje atât pentru întreprinderi, cât şi pentru investitori. Pentru a investi pe astfel de pieţe, ei tre-

---

[1]Fl. Scorţescu, *Societăţile de grup*, Editura Junimea, Iaşi, 2005, p. 10.

[2]N. Tabără, E. Horomnea, *Informaţia contabilă-financiară a întreprinderilor multinaţionale*, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr. 7-8/2000.

buie să deţină informaţii pertinente şi comparabile cu privire la diferitele oportunităţi de investiţii necesare evaluării şi analizării remuneraţiilor şi a riscurilor plasamentelor efectuate sau pe care urmează să le realizeze.

Diferenţierea activităţilor desfăşurate de entităţile distincte din punct de vedere juridic atrage, la nivelul grupului din care acestea fac parte, anumite avantaje. Pe de o parte, există posibilitatea definirii mai clare a responsabilităţii grupului, în sensul micşorării riscurilor care apar atunci când una dintre societăţile componente traversează o perioadă mai dificilă. Pe de altă parte, vânzarea sau schimburile de acţiuni, în situaţia restructurării activităţilor, sunt mai simple şi mai puţin costisitoare decât cesiunea diferitelor active.

Şi încă ceva. Aplicarea regulilor majorităţii în luarea deciziilor permite să se exercite puterea în mod plenar, fără să se deţină însă totalitatea drepturilor de vot. Prin crearea de filiale se realizează o divizare a puterii în raport doar de capitalul investit şi efectiv deţinut[1].

Grupului de societăţi nu i se poate asocia o singură interpretare. Abordarea şi definirea lui sunt diferite şi pentru faptul că înfiinţarea şi dezvoltarea acestuia au atras după sine o serie de influenţe de natură economică, fiscală, juridică, socială şi contabilă.

În *plan economic*, din raţiuni legate de performanţă, dar şi pentru a fi mai puţin vulnerabile, întreprinderile efectuează *concentrări*. Acestea se pot manifesta pe *orizontală*, pe *verticală* sau pot fi de tip *conglomerat*.

Concentrarea orizontală are în vedere o regrupare a întreprinderilor care fabrică acelaşi tip de produs sau desfăşoară activitate în acelaşi domeniu. Grupul urmăreşte astfel să-şi majoreze partea sa din piaţa bunurilor şi a serviciilor, ceea ce îi va permite optimizarea producţiei sau a distribuţiei şi, în consecinţă, diminuarea costului unitar. Rezultă, prin urmare, o strategie de dominare prin costuri, ceea ce implică, în funcţie de importanţa sa pe piaţă, un bun control al acesteia şi posibilitatea de-a impune preţurile.

Referitor la *concentrarea verticală*, aceasta presupune regruparea întreprinderilor cliente unele faţă de altele sau ale căror produse sunt complementare, urmărindu-se astfel un control total al ciclului de producţie, de la materia

---

[1]N. Feleagă, I. Ionaşcu, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 674.

primă până la produsul finit. O astfel de concentrare presupune existența a două modalități de realizare a acesteia, după cum grupul se situează, în fluxul producției, în *amonte* sau în *aval*. *Concentrarea verticală în amonte* se referă la preluarea controlului asupra furnizorilor, fapt care duce implicit la controlul calității materiilor prime, materialelor, semifabricatelor etc. livrate de aceştia, la reglarea aprovizionărilor, precum şi la posibilitatea impunerii anumitor prețuri la bunurile de natura celor menționate. Aspectele prezentate conduc, în mod inevitabil, la posibilitatea exercitării unui control asupra costurilor de producție.

Spre deosebire de aceasta, *concentrarea verticală în aval* vizează preluarea controlului asupra clienților. Ea trebuie apreciată sub două aspecte. Pe de o parte, grupul îşi asigură o mai mare stabilitate a debuşeelor sale, întrucât clienții sunt integrați în structurile proprii. Pe de altă parte, acesta preia controlul asupra rețelelor de distribuție a produselor, asigurând o mai bună promovare a acestora, precum şi eliminarea acelora devenite concurente[1].

Concentrarea de tip conglomerat vizează întreprinderile între care nu există neapărat legături economice. Obiectivul acestora îl constituie politica de diversificare a riscurilor şi de optimizare a profiturilor, asigurându-se astfel o mai mare stabilitate în fața crizelor economice.

Atunci când producția devine foarte diversificată sau când se urmăreşte intrarea pe piețe străine, top-managerii au la dispoziție cel puțin două soluții, şi anume: fie creează departamente (divizii) sau sucursale şi păstrează unitatea juridică a societății, fie constituie filiale cu personalitate juridică proprie, controlate îndeaproape de societatea-mamă. Dacă în Franța fenomenul cel mai des întâlnit este acela de înființare de filiale, nu acelaşi lucru se întâmplă în Statele Unite ale Americii unde sistemul departamentelor sau diviziilor fără personalitate juridică independentă este foarte răspândit[2].

Din punct de vedere *fiscal*, structura de grup permite, printre altele, în condițiile integrării fiscale şi a cumulării rezultatului la nivelul grupului, să se plătească impozite mai mici. În vederea unei mai bune înțelegeri a acestui aspect, presupunem că societatea-mamă („SM") obține în exercițiul „N" un profit impozabil în valoare de 70.000 lei. Entitatea menționată are trei filiale („A",

---

[1] V. Munteanu, *Contabilitatea şi consolidarea conturilor anuale la societățile de grup*, Editura LUCMAN SERV, București, 1997, p. 11.

[2] N. Feleagă, I. Ionaşcu, Op. cit., p. 676.

„B" şi „C") care realizează următoarele rezultate: societăţile „A" şi „B" înregistrează un profit impozabil în sumă de 17.000 lei şi, respectiv, 9.500 lei, iar unitatea „C" o pierdere de 7.800 lei.

Modalitatea de calcul a impozitului pe profit în varianta impozitării normale şi în cea a integrării fiscale prin cumularea rezultatului la nivelul grupului se prezintă în tabelul 1.1.

TABELUL 1.1

CALCULUL IMPOZITULUI PE PROFIT

Societăţi	Varianta impozitări normale	Varianta integrării fiscale
„SM"	70.000 lei x 16%[1] = 11.200 lei	70.000 lei + 17.000 lei + 9.500 lei – 7.800 lei = 88.700 lei 88.700 lei x 16% = 14.192 lei
„A"	17.000 lei x 16% = 2.720 lei	
„B"	9.500 lei x 16% = 1.520 lei	
„C"	–	
TOTAL	15.440 lei	14.192 lei

Din tabelul 1.1 reiese că în cazul integrării fiscale, comparativ cu situaţia în care fiecare societate componentă a grupului ar fi impozitată separat, impozitul pe profit datorat de grup este mai mic cu 1.248 lei (15.440 lei – 14.192 lei = = 1.248 lei). Avantajul integrării fiscale a profitului apare datorită compensării, la nivelul grupului, a pierderilor înregistrate la o societate cu profiturile realizate de alte întreprinderi din cadrul acestuia[2].

Fiecare societate din grup are, din punct de vedere *juridic*, personalitate juridică, naţionalitate şi conducere proprie. Deoarece legislaţia din mai multe ţări nu-i recunoaşte grupului statutul de persoană juridică, acesta reprezintă mai degrabă o realitate economică şi mai puţin una juridică.

Existenţa grupurilor a impus, în *plan social*, reglementări speciale privind protecţia salariaţilor din cadrul acestora. Ea se realizează prin constituirea comitetului de grup care are ca obiectiv informarea cât mai completă a reprezentanţilor salariaţilor la nivelul grupului. În funcţie de rezultatul de ansamblu al grupului se stabilesc sumele repartizate personalului din profitul realizat.

Consecinţele *contabile* ale apariţiei şi dezvoltării structurilor de grup vizează cel puţin trei aspecte. Un prim aspect se referă la faptul că fiecare dintre entităţile grupului îşi păstrează personalitatea juridică proprie, întocmind

---

[1] *** Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 138/2004 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, nr. 1281/30.12.2004.

[2] Fl. Scorţescu, Op. cit., pp. 12-13.

situaţiile financiare individuale prevăzute de lege, fără să ţină seama de relaţiile de grup. Drept urmare, imaginea fidelă la nivelul ansamblului este alterată datorită informaţiilor cuprinse în situaţiile financiare anuale individuale.

Conform prevederilor Legii nr. 82/1991 a contabilităţii, republicată, în situaţiile financiare anuale titlurile de participare, de exemplu, rămân evaluate la valoarea de intrare. Partea corespunzătoare acestora din activul net al întreprinderilor controlate poate fi însă alta. Obţinerea imaginii fidele presupune în mod necesar colectarea acestor evaluări în conturile anuale ale societăţii-mamă şi efectuarea unor retratări.

Un al doilea aspect are în vedere relaţiile comerciale dintre societăţile grupului ce generează rezultate care, interpretate prin prisma acestuia, nu pot fi considerate ca atare, deoarece efectele lor nu sunt urmarea unor raporturi de afaceri desfăşurate cu alte unităţi din afara grupului. Cel de-al treilea aspect se referă la faptul că între societăţile grupului pot exista raporturi de decontări reciproce care nu au însă nici o relevanţă la stabilirea rezultatului de ansamblu.

Contabilitatea financiară a unei întreprinderi oferă informaţii atât pentru utilizatorii interni, cât şi pentru cei externi. În scopul obţinerii unor informaţii pertinente la nivelul grupului este necesară agregarea datelor furnizate de societatea-mamă şi de entităţile controlate, retratarea eventuală a unora dintre aceste elemente şi aplicarea de noi metode şi tehnici care au dat naştere *contabilităţii consolidate*.

Consolidarea reprezintă *o tehnică ce permite stabilirea de conturi unice şi reprezentative privind activitatea globală şi situaţia unui ansamblu de societăţi ce au legături de interese comune sau care dispun de un centru de decizii comun, care însă îşi păstrează personalitatea juridică proprie. Rezultatul procesului de consolidare* îl constituie *situaţiile financiare consolidate* care trebuie să furnizeze o imagine fidelă a activelor, datoriilor, capitalului propriu, profitului sau pierderii etc. aferente societăţilor incluse în consolidare, ca şi cum ar fi vorba de o singură întreprindere. În cadrul lor trebuie să se precizeze, de asemenea, politicile contabile adoptate în procesul de determinare a sumelor corespunzătoare posturilor din bilanţ şi a profitului sau pierderii grupului.

Situaţiile financiare consolidate vor avea drept obiectiv, conform celor menţionate, prezentarea pentru grup a bilanţului consolidat, a contului de pro-

fit şi pierdere consolidat, a situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu, precum şi a politicilor contabile şi a notelor explicative. Poate fi întocmită, după caz, şi situaţia consolidată a fluxurilor de trezorerie. Conturile anuale devin astfel un instrument de gestiune indispensabil pentru informarea atât a grupului, cât şi a terţilor.

Informaţia consolidată trebuie să urmărească, în principal, următoarele aspecte:

♦ să pună în evidenţă partea ce revine acţionarilor societăţii-mamă în active, pasive, cheltuieli şi în venituri;

♦ să urmărească ansamblul operaţiilor grupului, fără a face distincţie între interesele majoritare şi cele minoritare, ultimele fiind prezentate ca un element de datorie;

♦ să scoată în relief activităţile grupului, prezentând interesele minoritare distinct de interesele majoritare şi de datorii.

Organizarea consolidării conturilor trebuie să permită obţinerea de informaţii cu privire la rezultatele obţinute atât pe ramuri de activităţi (contribuţia fiecărei ramuri la rentabilitatea globală a grupului, la tabloul de finanţare consolidat etc.), cât şi pe zone geografice. Se urmăreşte, totodată, cunoaşterea la nivelul fiecărei ramuri a raportului între rezultatul obţinut şi mijloacele de producţie, financiare etc. utilizate.

Documentele de sinteză consolidate permit obţinerea conturilor consolidate previzionale care oferă informaţii cu privire la tabloul de finanţare previzional, la calculul capacităţii de autofinanţare consolidate previzionale etc. Toate acestea permit conducerii grupului căutarea celor mai bune finanţări, dialogul cu societăţile din cadrul grupului, precum şi repartizarea raţională a resurselor disponibile.

Întocmirea situaţiilor financiare consolidate la nivelul grupului reprezintă o necesitate întrucât există posibilitatea, datorită insuficienţei informaţiilor oferite de situaţiile financiare individuale ale entităţii dominante, ca o persoană externă grupului să nu poată distinge dacă cifra de afaceri a întreprinderii-mamă corespunde unei vânzări integrale către diverşi terţi sau dacă o parte din aceasta nu este cumva rezultatul unor transferuri de stocuri ori de alte active în cadrul grupului. Este imposibil a se cunoaşte, de asemenea, dacă profitul obţi-

nut de o unitate nu este contrabalansat de pierderea realizată de altă societate componentă a grupului.

Conturile consolidate pun în evidenţă întreg patrimoniul a cărui responsabilitate o are grupul, ilustrându-se, printre altele, creanţele şi datoriile acestuia faţă de terţe persoane externe care au incidenţă asupra întreprinderilor cuprinse în consolidare. Dacă în bilanţul societăţii-mamă sunt evidenţiate toate creanţele şi datoriile, inclusiv către celelalte întreprinderi din cadrul grupului, nu acelaşi lucru se întâmplă în cazul situaţiilor financiare consolidate în care aceste elemente interne sunt eliminate[1], fiind prezentate numai drepturile şi obligaţiile faţă de terţii externi ansamblului consolidat.

În conturile anuale ale entităţii consolidante sunt cuprinse rezultatul net degajat de activitatea acesteia, dividendele filialelor aferente exerciţiilor financiare anterioare, ajustările pentru restructurarea activităţii unor filiale etc. Rezultatul consolidat nu reţine profitul obţinut ca urmare a efectuării unor operaţiuni între societăţile grupului, cum ar fi adaosul comercial aplicat stocurilor ce se vând în interiorul acestuia sau plusvaloarea aferentă cedării activelor către societăţile componente ale grupului.

Reprezentând un mijloc de gestiune ce permite măsurarea rezultatelor grupului şi analiza rentabilităţii, în funcţie de diferite criterii, contabilitatea consolidată oferă posibilitatea efectuării comparaţiilor între grupuri şi societăţile din cadrul acestora, fiind la baza unei bune politici manageriale şi a unor decizii strategice privind investiţiile, sursele de finanţare, rentabilitatea grupului etc.

Situaţiile financiare consolidate permit, totodată, şi o mai bună informare a beneficiarilor activităţii de consolidare. Printre aceştia menţionăm pe următorii[2]:

♦ statul, care are nevoie de aceste conturi ca instrument de control şi fiscalitate;

♦ conducerea societăţii dominante, în vederea luării anumitor decizii;

♦ acţionarii grupului de întreprinderi, pentru a fi mai bine informaţi de

---

[1]N. Tabără, E. Horomnea, *Principii contabile şi imaginea fidelă a grupului de societăţi*, în Revista de Finanţe Publice şi Contabilitate, nr. 9/2003.

[2]R. Petriş, C. Istrate, *Analize contabile şi tehnici de consolidare*, Editura GORUN, Iaşi, 2003, p. 7.

modul în care se gestionează interesul lor patrimonial;

♦ potenţialii investitori, care doresc să aprecieze riscurile la care se expun în situaţia în care acordă împrumuturi, să facă predicţii cu privire la viitorul întreprinderii, să cunoască nevoile reale şi posibilităţile de rambursare a creditelor contractate de grup;

♦ salariaţii, clienţii, furnizorii şi alţi terţi interesaţi în cunoaşterea unor elemente cu privire la dimensiunea şi importanţa grupului, puterea şi potenţialul său economico-financiar etc.

1.2. Comportamente de grupuri

Potrivit prevederilor legale, **grupul** reprezintă un ansamblu de societăţi format din *societatea care consolidează* - persoană juridică română, numită şi societate dominantă sau consolidantă - şi *filialele*[1] acesteia - societăţi române şi străine. Cadrul juridic de organizare şi funcţionare al acestuia îl reprezintă Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, şi legile speciale.

Grupul *ia naştere*, de regulă, în momentul în care o societate achiziţionează acţiunile altor entităţi având drept obiectiv exercitarea unui control sau a unei influenţe semnificative asupra unităţilor emitente. Modalităţile de achiziţie a titlurilor diferă de la un caz la altul şi se pot realiza prin:

♦ subscrierea de acţiuni la constituirea unor noi societăţi;

♦ participarea la o creştere de capital (prin aport în numerar şi/sau în natură);

♦ cumpărarea titlurilor emise de societăţile existente prin achiziţie la bursă, prin ofertă publică de cumpărare sau de schimb[2], ori pe bază de bună înţelegere.

Diversitatea grupurilor rezultă din multiplele diferenţe care există între ele. Acestea sunt cauzate de dimensiune, natura activităţilor, tipurile de legături dintre societăţile componente, structură etc.

---

[1] ***Filiala*** reprezintă societatea aflată sub *controlul* entităţii cunoscută sub denumirea de societate-mamă. Puterea de a conduce politicile financiare şi operaţionale ale unei întreprinderi în vederea obţinerii de beneficii din activitatea acesteia poartă denumirea de *control*.

[2] *Oferta publică* apare atunci când o persoană fizică sau juridică intenţionează în mod public să achiziţioneze titluri deţinute de alţi acţionari. În situaţia în care acestea sunt plătite în numerar se poate vorbi despre o ***ofertă publică de cumpărare***. Când în locul acestora se oferă alte titluri de valoare avem de-a face cu o ***ofertă publică de schimb***.

Dimensiunea unui grup se determină în funcție de anumite date extrase din situațiile financiare anuale, cum ar fi: totalul bilanțului (active), cifra de afaceri (dacă este realizată în afara țării poate da informații cu privire la gradul de internaționalizare al grupului), mărimea capitalului propriu, numărul mediu de salariați etc. În funcție de criteriile specificate anterior, acestea se pot clasifica în grupuri mari sau mici. Cele mari pot fi, la rândul lor, naționale sau internaționale.

După *natura activităților desfăşurate*, se pot deosebi grupuri industriale, comerciale, financiar-bancare, de asigurări etc. Societățile componente ale unui grup pot activa, totodată, în mai multe sectoare. Din rațiuni legate de performanță, de dezvoltare, de strategie, dar şi pentru a putea face față eventualelor crize economice, grupul poate proceda însă şi la achiziții de noi participații care vor conduce implicit la diversificarea activităților din cadrul acestuia.

Între societățile unui grup pot exista *legături* de natură diversă. Acestea pot fi financiare, contractuale sau personale. Atunci când o societate este proprietara unei părți din capitalul alteia, legătura care se stabileşte între acestea este de tip *financiar*.

Datorită faptului că pot exista acțiuni cu drept de vot multiplu, acțiuni cu dividend prioritar care sunt private de dreptul de vot, precum şi acțiuni cu drept de vot simplu, procentul de capital deținut nu corespunde totdeauna procentului drepturilor de vot. O astfel de legătură trebuie să aibă la bază existența unei unități de decizie-conducere, precum şi deținerea de către societatea dominantă a unui anumit procentaj din drepturile de vot ale întreprinderilor controlate. În funcție de cota de participare, aceste legături creează *relații de filiație*[1] sau *relații de participație simplă*.

În cadrul strategiilor de dezvoltare şi a alianțelor dintre întreprinderi întâlnim *legături contractuale*. Acestea se realizează prin intermediul contractelor de cooperare dintre întreprinderi (contracte de fabricare a unui produs în comun, contracte de asistență tehnică, contracte de cercetare în comun etc.) sau sunt date de formele de asociere specifice societăților de participații, filiale-

[1]În situația în care o unitate deține *mai mult de 50%* din drepturile de vot ale altei entități, relația care se stabileşte între acestea este una de ***filiație***. Dacă, dimpotrivă, deținerea este cuprinsă între *10-50%*, se poate vorbi doar despre o ***participație simplă***.

916017
BIBLIOTECA JUDETEANA „GH.ASACHI" IASI

lor comune, grupurilor de interes economic şi asocierilor temporare de întreprinderi. În unitățile între care se manifestă acest tip de legătură, controlul se exercită în virtutea existenței unor clauze statutare sau ca urmare a existenței unui contract de exclusivitate, de concesiune sau de subprelucrare.

Grupurile de tip orizontal (întreprinderile membre activează în acelaşi domeniu) sau cele în care între societățile componente nu există legături financiare, dar care sunt supuse unei conduceri unice, generează *legături personale.* Este şi cazul grupurilor formate din unități independente, dar care sunt conduse de acelaşi administrator sau grup de administratori, cum ar fi: societățile civile imobiliare, societățile comerciale de exploatare, de desfacere etc. Se poate spune deci că grupul personal se caracterizează prin unitate de conducere, în sensul că aceeaşi persoană controlează două sau mai multe societăți, fără ca între ele să existe legături de capital.

Plecând de la dimensiunea, natura activităților şi legăturile existente între entitățile din cadrul grupului, se pot reține următoarele aspecte:

♦ societățile care compun un grup sunt independente din punct de vedere juridic unele față de altele;

♦ societatea-mamă reprezintă o unitate de decizie centrală, căreia îi sunt supuse celelalte entități ale grupului. Existența puterii de decizie poate duce, deopotrivă, la conflicte între unitatea care o exercită şi entitățile subordonate. Exercitarea puterii presupune definirea domeniului de competență între întreprinderea-mamă şi celelalte societăți, pe de o parte, şi organizarea unui control de către aceasta asupra celorlalte unități, pe de altă parte.

În urma definirii domeniului de competență se poate ajunge la centralizarea luării deciziilor de către societatea-mamă sau la descentralizarea acesteia. Oricare ar fi domeniul de competență, societatea-mamă trebuie să organizeze controlul nu numai în scopul aprecierii rezultatelor filialelor, ci mai ales pentru a se asigura că deciziile luate de filiale vizează strategia globală de dezvoltare a grupului şi sunt în acord cu aceasta.

Stabilirea **comportamentelor de grup** este în strânsă legătură cu domeniul de competență al societății-mamă şi cu instrumentele de control pe care aceasta le utilizează, deosebindu-se, în acest sens, mai multe tipuri, cum ar fi:

♦ *comportament de grup patrimonial*, în care societatea dominantă nu

are decât o simplă activitate de portofoliu şi acţionează ca un investitor. Aceasta nu intervine în gestiunea filialelor, ci administrează doar participaţiile deţinute, cumpărând sau revânzând titluri de participare;

♦ *comportament de grup financiar*. Un asemenea comportament presupune faptul că unitatea dominantă poate exercita o influenţă asupra gestiunii participaţiilor sale nu numai în ceea ce priveşte numirea administratorilor din filiale, ci şi prin participarea la principalele operaţiuni financiare ale acestora (subscrierea la creşterile de capital, acordarea de împrumuturi etc.). Rezultă, aşadar, că zona de competenţă a societăţii-mamă se extinde dincolo de simpla gestiune a portofoliului;

♦ *comportament de grup industrial*. Potrivit acestuia, întreprinderea consolidantă poate decide restructurarea sau cesiunea de filiale, investirea ori dezinvestirea în cadrul acestora, dezvoltarea internaţională sau diversificarea etc. Societatea-mamă adaugă domeniului de competenţă financiară şi preocupări strategice (studiul pieţei concurenţiale, al nişelor de piaţă, al duratei de viaţă a unui produs etc.), fiind interesată, totodată, şi de partea industrială a participaţiilor sale;

♦ *comportament de grup strategic*, care presupune elaborarea şi realizarea în comun cu toate societăţile grupului a strategiilor de funcţionare şi dezvoltare. În acest scop este necesară omogenizarea informaţiilor la nivelul ansamblului consolidat, ceea ce duce la adoptarea unei politici comune a grupului şi care, în plan contabil, se regăseşte în sistemul de informare[1].

Nu putem încheia acest subcapitol fără a face referire la principalele avantaje pe care le oferă structura de grup. Dintre acestea menţionăm pe următoarele:

a) societatea dominantă poate controla un capital mai mare decât cel investit datorită incidenţelor directe şi indirecte generate de structura de grup, fiind posibilă o mai bună circulaţie a capitalurilor;

b) se pot contracta împrumuturi de la diverşi terţi (în special de la bănci) de valori mai mari decât s-ar obţine în cazul societăţilor individuale care acţionează doar în nume propriu;

---

[1]V. Munteanu, A. Ţurcanu, *Grupurile de societăţi. Consolidarea contabilă*, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 19.

c) posibilitățile de organizare sunt îmbunătățite.

1.3. Tipuri de legături care se pot manifesta între societăți

În vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate este necesară identificarea societăților ce vor forma ansamblul consolidat. Acest lucru nu este posibil fără a se cunoaşte *tipurile de legături* care se pot manifesta între diversele entități şi întreprinderea consolidantă. Odată ce acestea au fost stabilite urmează a se determina *măsura*[1] în care societatea-mamă controlează unitățile dependente şi, pe baza acesteia, *tipul de control* exercitat de entitatea dominantă. Deşi cunoaşterea acestui ultim element ar trebui să fie suficientă pentru delimitarea frontierelor ansamblului consolidat, există însă şi situații în care anumite societăți trebuie sau pot fi excluse din perimetrul de consolidare.

Legăturile care apar între diverse societăți pot îmbrăca forme diferite, în funcție de deținerile de acțiuni sau de interesele acestor entități. Se pot deosebi, în acest sens, următoarele tipuri de legături: directe, indirecte, reciproce, triunghiulare, circulare, arborescente şi în comun. În fapt, există doar trei tipuri de legături (directe, indirecte şi reciproce), celelalte fiind doar combinații ale acestora în funcție de poziția pe care o au întreprinderile unele față de altele.

Numai în cazul legăturii directe o societate deține titlurile altei unități. În celelalte situații legătura se manifestă doar prin intermediul entităților interpuse.

Legătura directă apare atunci când o întreprindere deține acțiuni la una sau la mai multe societăți. Diagrama corespunzătoare acestui tip de legătură este următoarea:

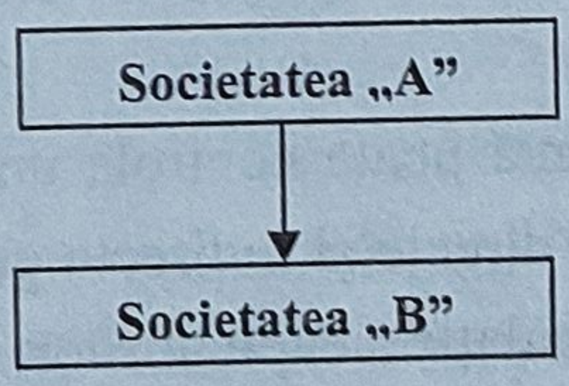

Fig. 1.1. Legătura directă dintre două societăți

Legătura indirectă se înregistrează atunci când societatea „A” deține participații la entitatea „B” („A” are cu aceasta o legătură directă), iar „B” pose-

[1] ***Măsura*** în care o întreprindere controlează alte societăți se referă la procentajul de control deținut de aceasta în entitățile dependente.

dă titluri ale întreprinderii „C” (legătura care se manifestă între cele două unități este tot de tip direct). Schematic, legătura indirectă se prezintă astfel:

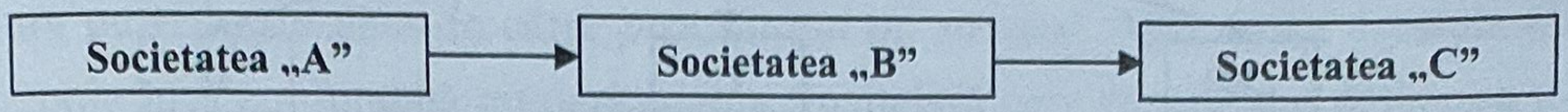

Fig. 1.2. Legătura indirectă dintre societăți

Legătura reciprocă. Dacă societatea „A” are participații la unitatea „B” care, la rândul ei, deține titluri ale primei întreprinderi, atunci între cele două entități există o legătură reciprocă. Acest tip de legătură este ilustrat în fig. 1.3.

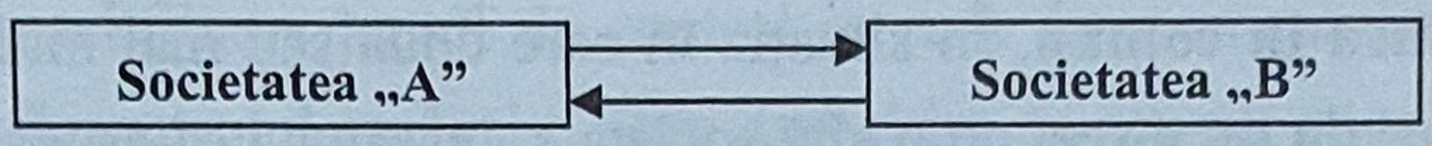

Fig. 1.3. Legătura reciprocă dintre două societăți

Legătura triunghiulară reprezintă o combinare a legăturii directe şi a celei indirecte. Schema legăturii triunghiulare este următoarea:

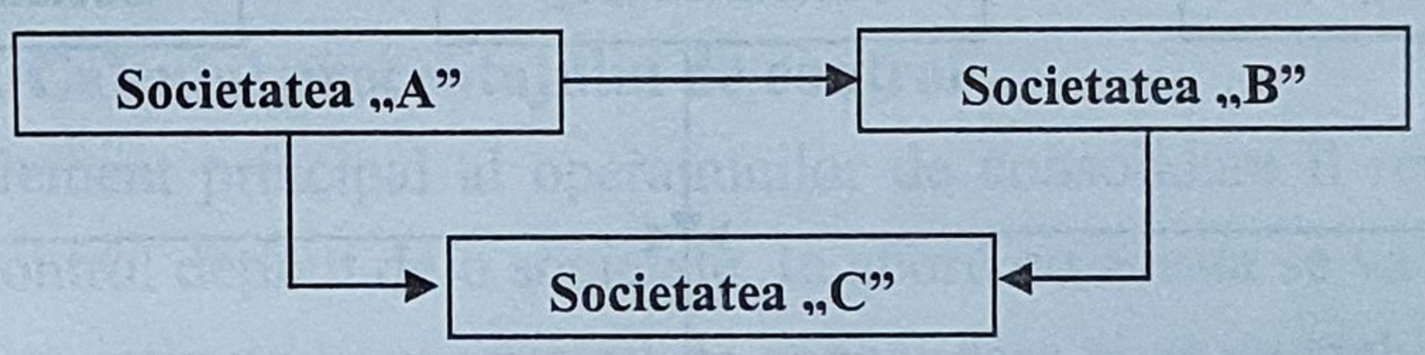

Fig. 1.4. Legătura triunghiulară dintre societăți

Legătura circulară reprezintă, de fapt, o particularizare a celei reciproce în care, între două entități, se interpun una sau mai multe societăți. În cazul în care există o singură întreprindere intermediară, diagrama corespunzătoare acestei situații arată în felul următor:

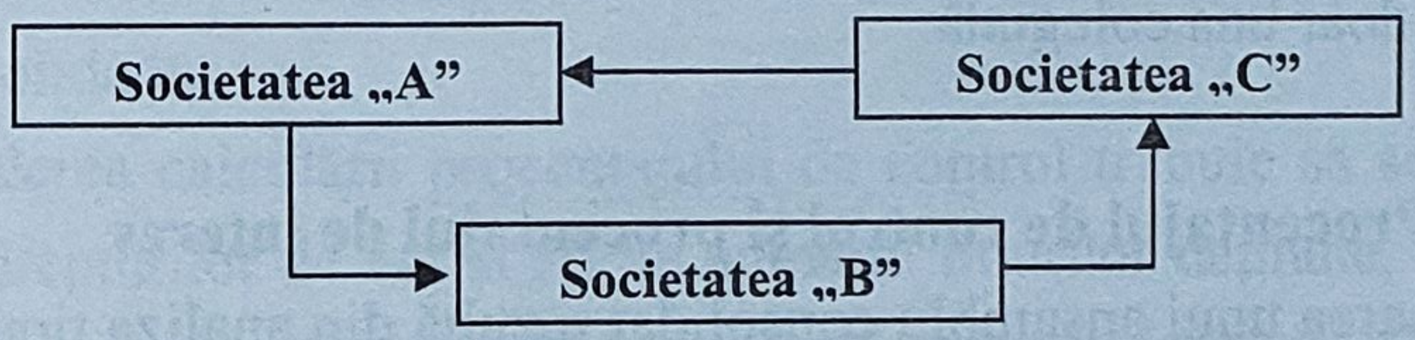

Fig. 1.5. Legătura circulară dintre societăți

Legătura arborescentă constă în combinarea legăturilor directe corespunzătoare primului nivel cu cele indirecte de pe nivelurile următoare. Societatea „A”, de exemplu, deține participații în entitățile „B”, „C” şi „D”. Întreprinderea „B” are acțiuni la unitățile „E” şi „F”, entitatea „C” deține titluri ale întreprinderilor „G” şi „H”, iar unitatea „D” are participații la entitățile „I” şi „J”. Tipul de legătură menționat se prezintă în fig. 1.6.

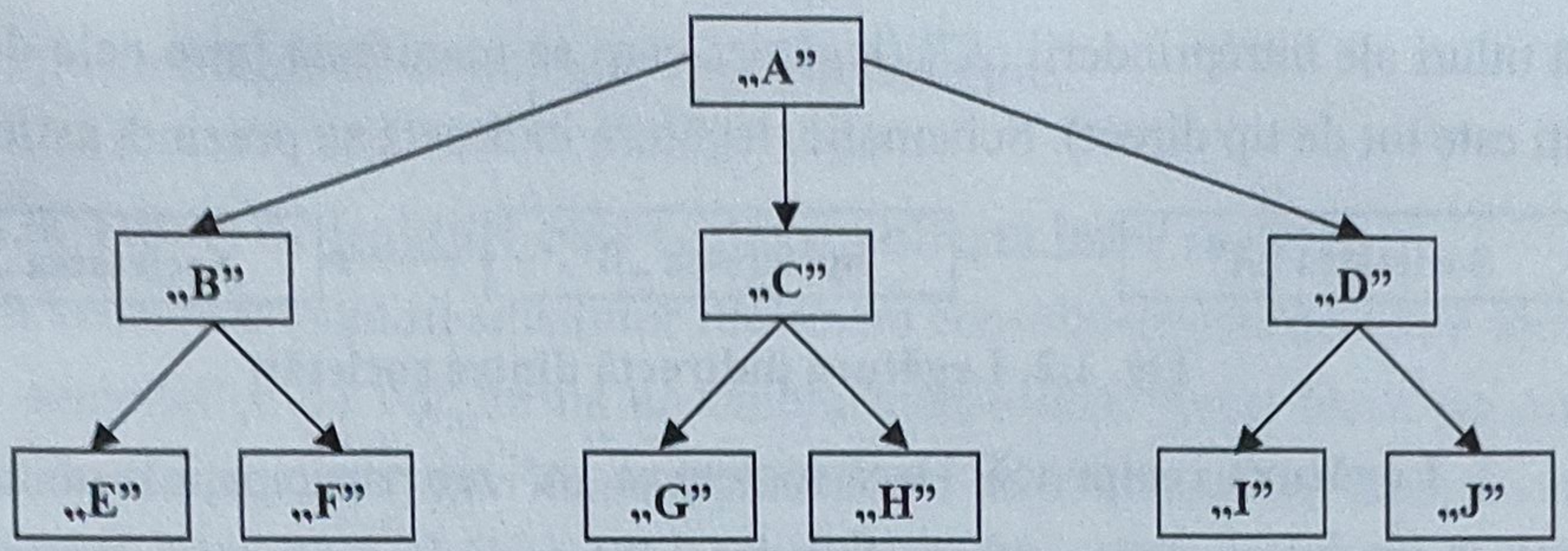

Fig. 1.6. Legătura arborescentă dintre societăți

Legătura în comun. În situația în care două sau mai multe întreprinderi au legături de tip direct cu o altă societate, înseamnă că asupra ultimei entități se stabileşte din partea celorlalte unități o legătură în comun. Diagrama corespunzătoare acestui gen de legătură este următoarea:

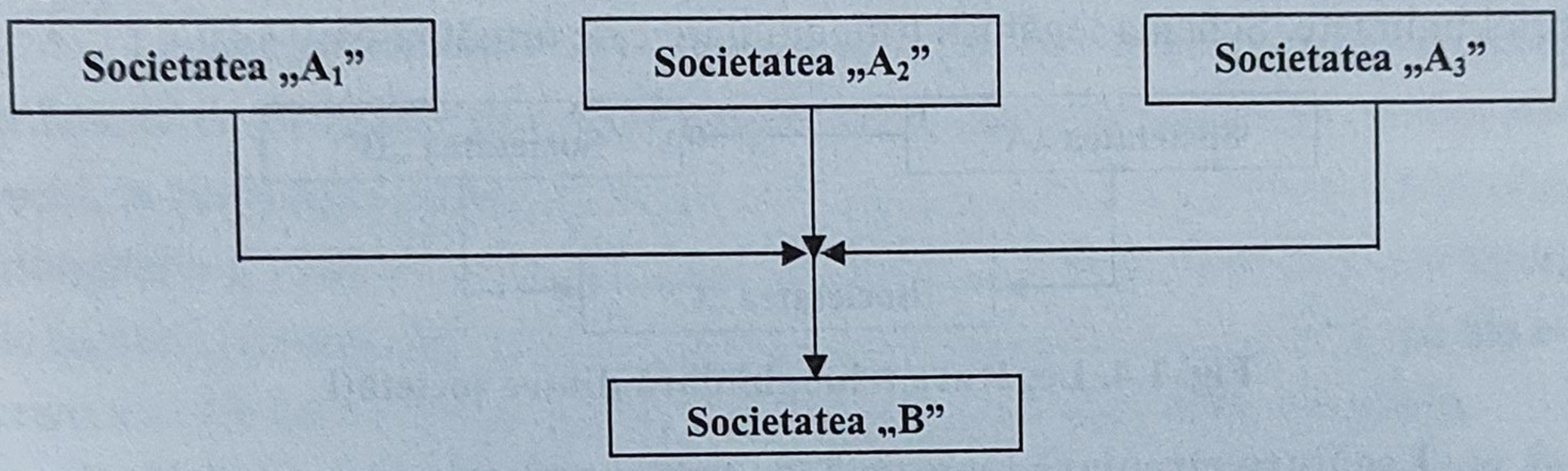

Fig. 1.7. Legătura în comun dintre societăți

Caracteristic legăturii în comun este faptul că nici una dintre cele trei societăți („A_1”, „A_2” sau „A_3”) nu poate exercita asupra unității „B” o autoritate unilaterală, ci doar una colegială.

1.4. Procentajul de control şi procentajul de interes

Formarea unui ansamblu consolidat rezultă din analiza tipurilor de control pe care societatea-mamă le poate exercita asupra întreprinderilor dominate. Indiferent de forma pe care o îmbracă tipul de control (exclusiv, comun sau influență semnificativă), acesta se bazează pe stabilirea legăturilor de dependență care apar între entități. Cu toate că acestea pot fi legate şi prin diverse acorduri contractuale, deținerea acțiunilor cu drept de vot şi consecința acestei dețineri reprezintă cel mai întâlnit tip de legătură care se stabileşte între două unități.

Exercitarea puterii ca urmare a deținerii de acțiuni cu drept de vot implică necesitatea folosirii unui instrument care să fie capabil să o măsoare. Măsura puterii este dată de către *procentajul de control*. Aprecierea acesteia nu trebuie însă confundată cu dependența financiară care rezultă din deținerea unei fracțiuni din capitalul unei societăți. Această dependență este relevată de un alt instrument, şi anume de *procentajul de interes*.

Procentajul de control reprezintă cota-parte din drepturile de vot deținute, direct sau indirect, de societatea dominantă în fiecare din entitățile grupului. Pentru subfiliale, lanțul de control se rupe în momentul în care nu se mai realizează controlul exclusiv. Spre deosebire de acesta, *procentajul de interes* reflectă cota-parte deținută de întreprinderea consolidantă în fiecare dintre unitățile grupului în legătură cu distribuirea capitalului propriu al acestora.

1.4.1. Calculul procentajului de control[1]

Un element principal al operațiunilor de consolidare îl reprezintă procentajul de control deținut de o societate. În acord cu acesta se va întocmi lista întreprinderilor reținute în perimetrul de consolidare şi se va stabili *metoda de consolidare* pentru fiecare dintre entitățile controlate.

Procentajul de control se exprimă în procente din drepturile de vot deținute de societatea-mamă în alte întreprinderi, determinând deci o relație de putere. Se calculează prin însumarea drepturilor de vot deținute, direct sau indirect, de către unitatea consolidantă în fiecare dintre entitățile supuse procesului de consolidare.

În vederea calculării procentajului de control trebuie să se țină seama de numărul drepturilor de vot şi nu de numărul titlurilor deținute, datorită faptului că acțiunile pot avea drept de vot simplu sau multiplu, ori pot fi cu dividend prioritar, adică private de dreptul de vot.

Relația de calcul a *procentajului de control deținut direct* de o societate la o altă unitate este următoarea:

$$\mathbf{PC} = \frac{\sum \mathbf{n}_i \times \mathbf{d}_i}{\sum \mathbf{N}_i \times \mathbf{D}_i}, \qquad \textbf{(1)}$$

[1]Fl. Scorțescu, Op. cit., pp. 63-72.

în care:

PC reprezintă procentajul de control;

n_i - numărul de acțiuni deținute cu un anumit drept de vot;

d_i - dreptul de vot aferent acțiunilor deținute;

N_i - numărul de acțiuni, cu un anumit drept de vot, ale societății la care se dețin participații;

D_i - drepturile de vot aferente acțiunilor entității controlate.

Pentru a ilustra diferențele care pot să apară între numărul de acțiuni deținute şi drepturile de vot pe care acestea le conferă, presupunem că societatea dominantă „SM" a contribuit la constituirea capitalului întreprinderii „A" şi posedă 60% din numărul de acțiuni ale acesteia. Din titlurile deținute de „SM", 20% au drept de vot dublu, 50% au drept de vot simplu, iar 30% sunt cu dividend prioritar. Capitalul unității „A" este împărțit în acțiuni cu următoarele drepturi de vot: 30% cu drept de vot dublu, 40% cu drept de vot simplu, iar 30% sunt cu dividend prioritar.

Introducând aceste date în relația (1) rezultă că procentajul de control al entității consolidante este doar de 54%, deşi întreprinderea-mamă deține 60% din numărul de acțiuni ale societății „A":

$$PC = \frac{20\% \times 60\% \times 2 + 50\% \times 60\% \times 1 + 30\% \times 60\% \times 0}{30\% \times 2 + 40\% \times 1 + 30\% \times 0} = \frac{24\% + 30\%}{100\%} = 54\%.$$

Calculul procentajului de control constă, aşadar, în reperarea procentului drepturilor de vot ataşate fiecărei participații şi apoi în examinarea tipurilor de legături care se stabilesc între societatea-mamă şi unitățile controlate. În cazul existenței *numai* a unor legături directe între acestea, procentajul de control va fi egal cu ponderea arcului orientat ce leagă aceste entități. Situația se complică atunci când între societățile controlate şi întreprinderea care consolidează există şi legături indirecte, eventual prin mai multe unități intermediare, sau dependențe de altă natură.

Stabilirea procentajului de control deținut indirect de către societatea-mamă („SM") presupune, în primul rând, cunoaşterea modalităților de a ajunge de la aceasta la entitatea dominată („B"). În acest scop este suficient să determinăm numărul arcelor orientate (săgeților) care intră în nodul dorit („B").

Odată stabilit numărul de drumuri posibile, trebuie să se verifice dacă

arcele care compun drumul (mai puţin arcul care intră în nodul vizat) au *o pondere strict mai mare de 40%* . Acest lucru ar asigura exercitarea de către unitatea consolidantă („SM") a unui *control exclusiv de fapt* asupra entităţii în cauză, situaţie care ar echivala cu posibilitatea continuării drumului spre întreprinderea vizată. Dacă acest lucru nu se întâmplă, înseamnă că drumul ales nu este viabil, nepermiţând ajungerea la nodul dorit.

În cazul în care ponderea arcelor până la societatea aflată înaintea celei la care vrem să ajungem este strict mai mare de 40%, procentajul de control pe care îl va deţine întreprinderea-mamă la unitatea „B" va fi egal cu cel deţinut de entitatea precedentă („A") la societatea la care dorim să facem calculul acestui procentaj („B").

Din cele prezentate reiese că un rol important în determinarea procentajului de control îl au legăturile existente între entitatea care consolidează şi societăţile componente ale grupului. În vederea unei mai bune înţelegeri a acestor aspecte, considerăm următoarele situaţii:

1) *legătura dintre societatea-mamă şi alte unităţi este directă*. Organigrama grupului, în care „SM" este entitate dominantă, este prezentată în fig. 1.8.

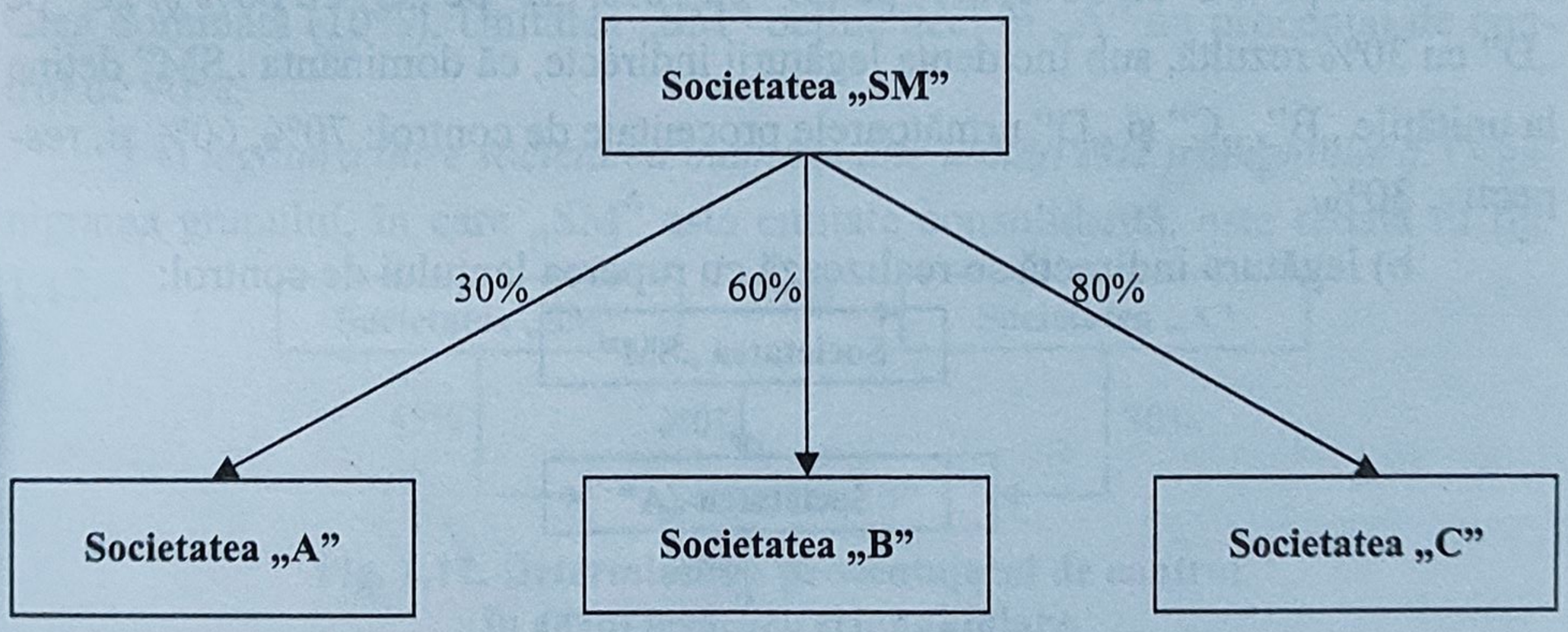

Fig. 1.8. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii directe

Din fig. 1.8 rezultă că între entităţile controlate („A", „B" şi „C") şi întreprinderea dominantă („SM") există numai legături de tip direct, iar procentajul de control al acesteia din urmă în fiecare dintre cele trei este de 30%, 60% şi, respectiv, 80%.

2) *legătura între societatea-mamă şi alte unităţi este indirectă*. Organi-

grama grupului, în care „SM" este entitate consolidantă, vizează două situații:

a) legătura indirectă se realizează fără ruperea lanțului de control:

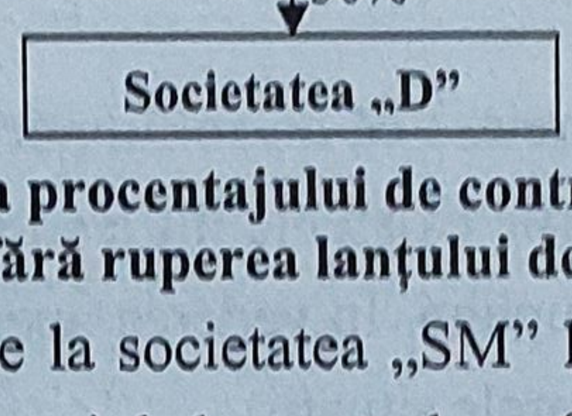

Fig. 1.9. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii indirecte fără ruperea lanțului de control

Datorită faptului că de la societatea „SM" la întreprinderea „D" lanțul de control nu se rupe (procentajul de control pe fiecare din segmentele care compun acest drum, mai puțin arcul CD, este mai mare de 40%), iar „SM" controlează pe „A" cu 50%, „A" pe „B" cu 70%, „B" pe „C" cu 60% și „C" pe „D" cu 30% rezultă, sub incidența legăturii indirecte, că dominanta „SM" deține la unitățile „B", „C" și „D" următoarele procentaje de control: 70%, 60% și, respectiv, 30%.

b) legătura indirectă se realizează cu ruperea lanțului de control:

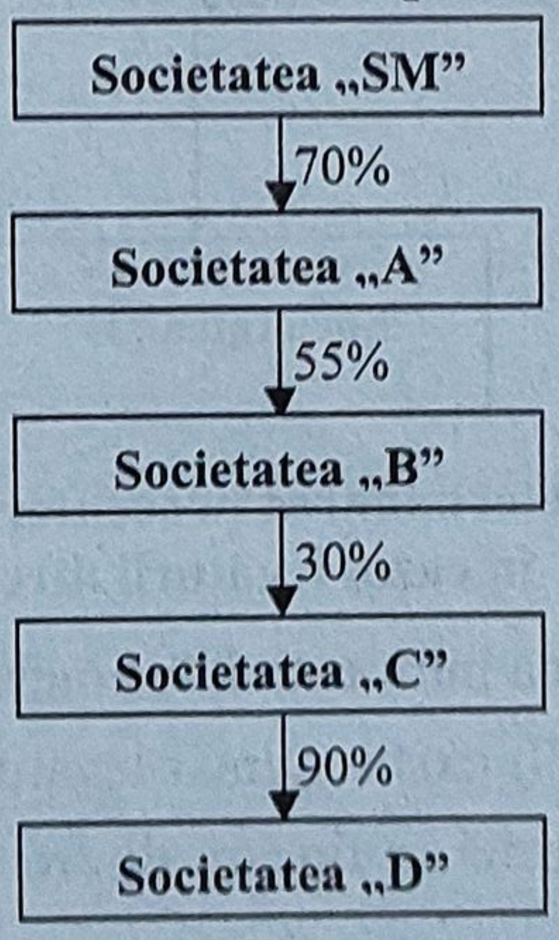

Fig. 1.10. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii indirecte cu ruperea lanțului de control

Din fig. 1.10 reiese că de la entitatea „SM” la unitatea „D” lanțul de control se rupe la întreprinderea „C” ($PC_{„B” \text{ în } „C”} = 30\%$). Drept urmare, dominanta „SM” are față de entitatea „D” un procentaj de control egal cu zero. S-a ajuns la acest rezultat deoarece societatea-mamă nu reușește să dețină indirect în unitatea „C” mai mult de 40% din drepturile de vot ale acesteia. Entitatea consolidantă înregistrează totuși următoarele procentaje de control: 70% asupra lui „A” (direct), 55% în „B” (indirect, prin intermediul întreprinderii „A”) și, respectiv, 30% asupra lui „C” (indirect, prin societățile „A” și „B”).

3) *legătura dintre societatea-mamă și o altă unitate este reciprocă.* Organigrama grupului, în care „SM” este entitate dominantă, este următoarea:

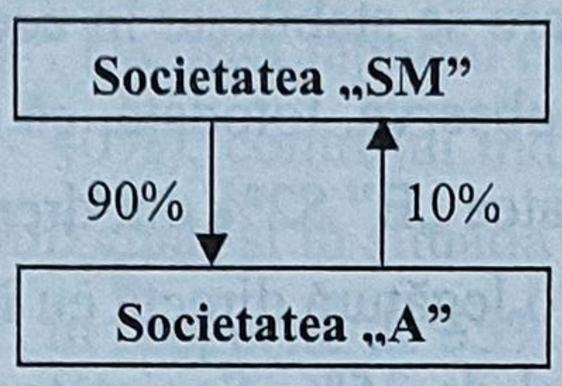

Fig. 1.11. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii reciproce

La stabilirea procentajului de control, în cazul unei legături reciproce cu întreprinderea-mamă, nu se iau în calcul titlurile acesteia deținute de entitatea dominată (10%). Unitatea „SM” deține deci în „A” un procentaj de control de 90%.

4) *legătura între societatea-mamă și alte unități este triunghiulară.* Organigrama grupului, în care „SM” este entitate consolidantă, este redată în fig. 1.12.

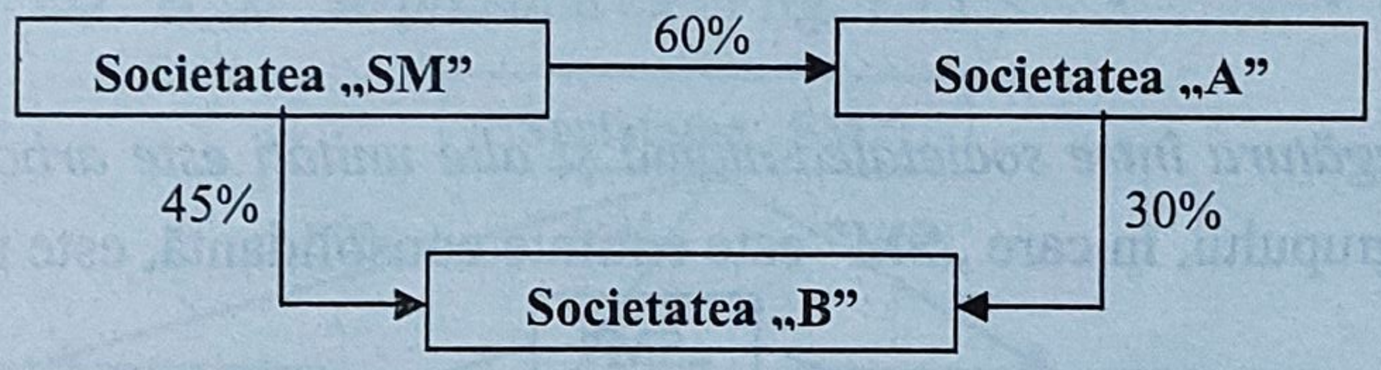

Fig. 1.12. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii triunghiulare

Diagrama prezentată evidențiază faptul că „SM” deține la întreprinderea „A”, în mod direct, 60% din drepturile de vot ale acesteia, iar la societatea „B”, în mod indirect, prin intermediul lui „A”, doar 30%. Având în vedere că entitatea consolidantă are și deținеri directe la unitatea „B” (participații de 45%), reiese că ultima societate va fi controlată de către „SM” în proporție de 75%. În situația în care drepturile de vot ale dominantei „SM” în întreprinderea „A” ar fi fost mai mici sau egale cu 40%, lanțul de control s-ar fi rupt, iar legătura

indirectă cu societatea „B” nu s-ar mai fi realizat. În acest caz societatea-mamă ar fi avut la această entitate doar 45% din drepturile de vot.

5) *legătura dintre societatea-mamă şi alte unităţi este circulară*. Organigrama grupului, în care „SM” este entitate dominantă, este următoarea:

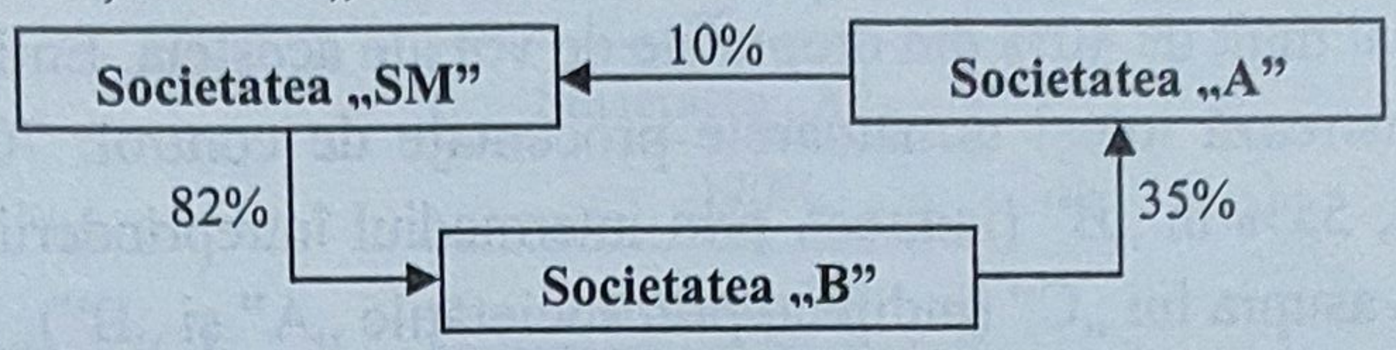

Fig. 1.13. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii circulare cu o societate intermediară

Legătura circulară care se stabileşte în acest caz vizează doar întreprinderea intermediară „B”. Se observă, totodată, că societatea consolidantă „SM” deţine în mod direct în unitatea „B” 82% din drepturile de vot ale acesteia. Entitatea „B” are, la rândul ei, o legătură directă cu întreprinderea „A”, la care posedă un procentaj de control de 35%. Societatea dominantă „SM” se va găsi deci cu „A” într-o relaţie indirectă şi o va controla în proporţie de 35% prin intermediul entităţii „B”.

Deoarece şi întreprinderea „A” deţine, în mod direct, 10% din titlurile consolidantei, se poate afirma că între aceste două entităţi se realizează, prin intermediul unităţii „B”, o legătură reciprocă. În cazul în care drepturile de vot deţinute de „SM” în „B” ar fi fost mai mici sau egale cu 40%, lanţul de control s-ar fi rupt şi procentajul de control al dominantei în societatea „A” ar fi fost egal cu zero.

6) *legătura între societatea-mamă şi alte unităţi este arborescentă*. Organigrama grupului, în care „SM” este entitate consolidantă, este următoarea:

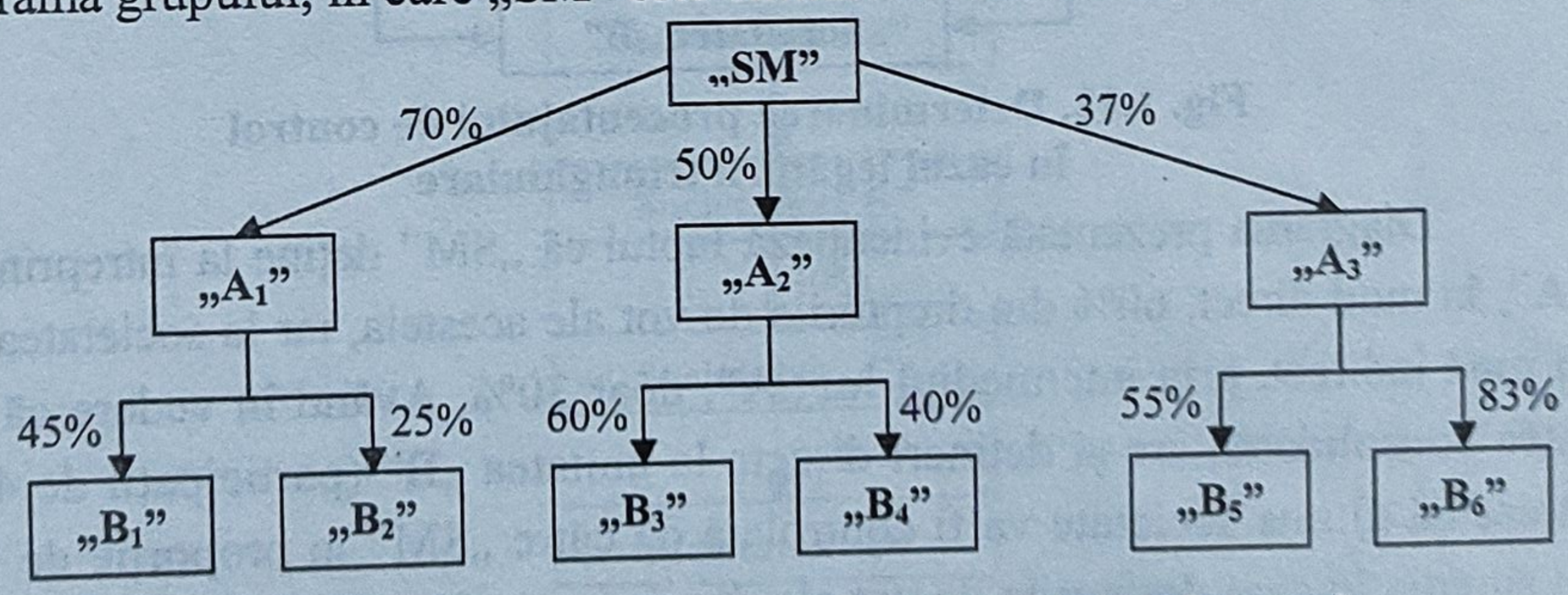

Fig. 1.14. Determinarea procentajului de control în cazul legăturii arborescente dintre societăţi

Dominanta „SM” are, potrivit acestei diagrame, legături directe cu întreprinderile „A_1”, „A_2” şi „A_3”, înregistrând faţă de acestea următoarele procentaje de control: $PC_{„A1”} = 70\%$; $PC_{„A2”} = 50\%$; $PC_{„A3”} = 37\%$. Având în vedere aceste rezultate, precum şi faptul că societăţile „A_1” şi „A_2” deţin în mod direct, la rândul lor, participaţii la unităţile „B_1” şi „B_2”, respectiv la „B_3” şi „B_4”, reiese că entitatea consolidantă va avea la ultimele patru întreprinderi, în mod indirect, următoarele procentaje: $PC_{„B1”} = 45\%$; $PC_{„B2”} = 25\%$; $PC_{„B3”} = = 60\%$; $PC_{„B4”} = 40\%$.

Nu la fel stau lucrurile şi în ceea ce priveşte relaţia dintre dominanta „SM” şi societăţile „B_5” şi „B_6”. Datorită faptului că lanţul de control se rupe la unitatea „A_3” ($PC_{„A3”} = 37\% < 40\%$), controlul indirect al entităţilor de pe următorul nivel nu mai este posibil chiar şi în situaţia în care întreprinderile „B_5” şi „B_6” sunt controlate de „A_3” în proporţie de 55% şi, respectiv, 83%. Rezultă deci că „SM” are în „B_5” şi „B_6” un procentaj de control egal cu zero.

Concluzia care se desprinde din cele menţionate se referă la faptul că determinarea procentajului de control nu ridică probleme deosebite în situaţia existenţei între societatea-mamă şi alte entităţi a unor legături de tipul celor prezentate. Să analizăm însă şi cazul în care organigrama unui grup este complexă, aşa cum rezultă din următoarele exemple:

a) legăturile care se stabilesc între societatea-mamă „SM” şi entităţile „A”, „B”, „C”, „D” şi „E” se prezintă ca în fig. 1.15.

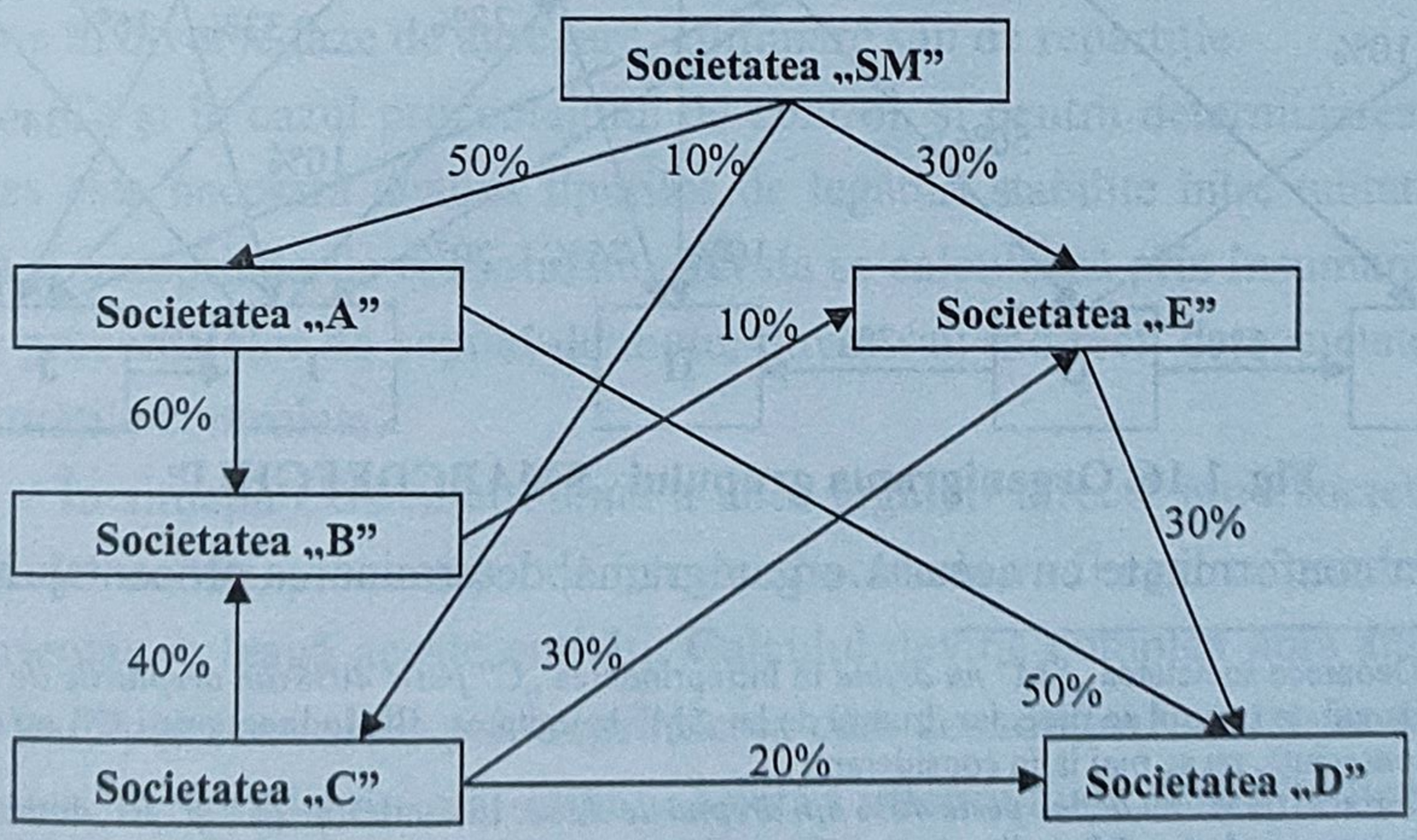

Fig. 1.15. Organigrama grupului „SMABCDE”

Potrivit fig. 1.15 şi având în vedere aspectele menţionate, modalitatea de calcul a procentajului de control al întreprinderii consolidante „SM" în entităţile „A", „B", „C", „D" şi „E" este surprinsă în tabelul 1.2.

TABELUL 1.2

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE CONTROL AL SOCIETĂŢII „SM" ÎN ENTITĂŢILE „A", „B", „C", „D" şi „E"

Societatea „SM" în:	Procentaj de control		
	Direct	Indirect	Total
„A"	50%	–	50%
„B"	–	60%$_{„A"}$[1]	60%
„C"	10%	–	10%
„D"	–	50%$_{„A"}$[2]	50%
„E"	30%	10%$_{„B"}$	40%

b) între entitatea consolidantă „SM" şi întreprinderile „A", „B", „C", „D", „E", „F", „G", „H", „I" şi „J" se manifestă legături de tipul celor ilustrate în fig. 1.16.

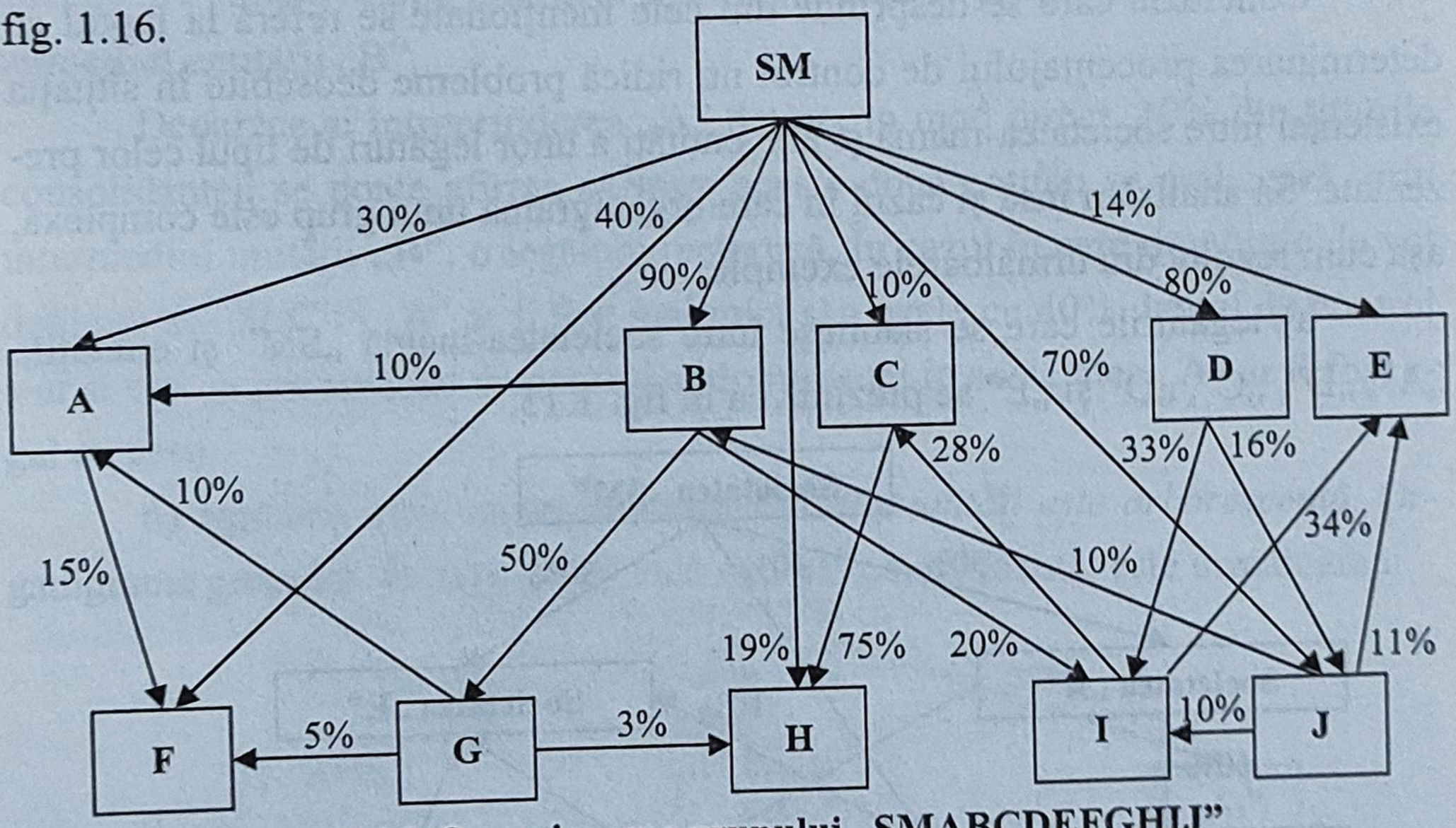

Fig. 1.16. Organigrama grupului „SMABCDEFGHIJ"

În conformitate cu această organigramă, determinarea procentajului de

---

[1]Deoarece societatea „SM" *nu deţine* în întreprinderea „C" *peste 40% din drepturile de vot*, înseamnă că lanţul de control se rupe, iar drumul de la „SM" la unitatea „B", indirect prin „C", nu este viabil şi, în consecinţă, nu se mai ia în considerare.

[2]Întrucât „SM" *nu deţine peste 40% din drepturile de vot* în societăţile „C" şi „E", drumurile de la aceasta la întreprinderea „D", indirect prin „C" şi „E", nu pot fi luate în calculul procentajului de control.

control al întreprinderii consolidante „SM” în celelalte entități este surprinsă în tabelul 1.3.

TABELUL 1.3

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE CONTROL AL SOCIETĂȚII „SM” ÎN ENTITĂȚILE „A”, „B”, „C”, „D”, „E”, „F”, „G”, „H”, „I” și „J”

Societatea „SM” în:	Procentaj de control		
	Direct	Indirect	Total
„A”	30%	$10\%_{„B”} + 10\%_{„G”} = 20\%$	**50%**
„B”	90%	$10\%_{„J”}$	**100%**
„C”	10%	$28\%_{„I”}$	**38%**
„D”	80%	–	**80%**
„E”	14%	$34\%_{„I”} + 11\%_{„J”} = 45\%$	**59%**
„F”	40%	$15\%_{„A”} + 5\%_{„G”} = 20\%$	**60%**
„G”	–	$50\%_{„B”}$	**50%**
„H”	19%	$3\%_{„G”}$	**22%**
„I”	–	$20\%_{„B”} + 10\%_{„J”} + 33\%_{„D”} = 63\%$	**63%**
„J”	70%	$16\%_{„D”}$	**86%**

1.4.2. Determinarea procentajului de interes

Dacă procentajul de control este absolut necesar în vederea determinării frontierelor ansamblului consolidat şi pentru alegerea metodei de consolidare, cel de interes este indispensabil pentru partajarea capitalului propriu al societăților dominate între grup şi acționarii minoritari, dacă aceştia există. El intervine în diverse faze de agregare, eliminare sau de repartiție.

Ca şi în cazul procentajului de control, şi pentru determinarea celui de interes este necesară analiza tipurilor de legături stabilite între unitatea dominantă şi întreprinderile consolidate. Acesta se calculează prin însumarea produselor procentajelor de capital deținute, direct sau indirect, de societatea-mamă în entitățile controlate.

În situația existenței numai a unor legături directe între societatea-mamă şi alte unități, procentajul de interes al acesteia va fi egal cu ponderea arcului orientat ce leagă aceste entități. Calculul devine complex abia atunci când între unitățile controlate şi întreprinderea care consolidează intervin şi legături indirecte, eventual prin mai multe societăți intermediare, sau alte tipuri de legături.

Calculul procentajului de interes indirect presupune parcurgerea mai multor etape. Mai întâi este necesar să vedem pe câte căi putem ajunge de la societatea-mamă la entitatea respectivă, lucru care se realizează prin urmărirea numărului arcelor orientate (săgeților) care intră în nodul dorit. Odată stabilit numărul de drumuri posibile, trebuie calculat procentajul de interes aferent fiecărui drum prin înmulțirea ponderii arcelor care compun drumul. Adunarea procentajelor tuturor drumurilor posibile până la nodul de destinație ne conduce, în final, la aflarea procentajului de interes al dominantei în entitatea respectivă.

Situația în care pe drumul de la societatea-mamă la o anumită unitate există arce a căror pondere este mai mică sau egală cu 40% nu conduce la concluzia că respectivul drum nu ar fi viabil, acesta fiind în continuare reținut pentru calculul procentajului de interes. Condiția menționată se aplică doar pentru calculul procentajului de control.

O soluție mai simplă pentru stabilirea procentajului de interes al societății-mamă într-o anumită entitate (nod) constă în determinarea, mai întâi, a interesului consolidantei în unitatea care controlează întreprinderea al cărui procentaj dorim să-l calculăm (nodul de dinainte). După stabilirea acestuia se procedează la înmulțirea respectivului procentaj cu ponderea arcului orientat care leagă cele două entități.

Exemplificarea acestor aspecte are la bază următoarele situații:

1) legătura dintre societatea-mamă şi o altă unitate este reciprocă. Organigrama grupului, în care „SM” este întreprindere consolidantă, este următoarea:

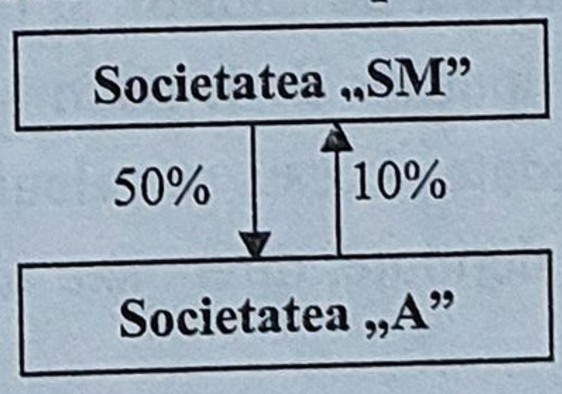

Fig. 1.17. Determinarea procentajului de interes în situația legăturii reciproce

Întrucât societatea „A” are, la rândul ei, participații în entitatea „SM”, reiese că grupul nu deține acțiuni în proporție de 100% la ultima societate. Notăm cu *m* şi cu *a* procentajul de interes al grupului în întreprinderile „SM” şi, respectiv, „A”. Folosind aceste notații şi analizând organigrama de mai sus

rezultă că *m* va fi egal cu 100% (1) din care se scad participațiile deținute direct de „A" la societatea-mamă de 10% (0,1) și la care se adună ceea ce se întoarce la „SM" prin participațiile pe care le deține în entitatea „A" (a x 10%). În mod similar, procentajul de interes în unitatea „A" va fi egal cu procentajul de interes al grupului în „SM" înmulțit cu 50% (0,5).

Aspectele reliefate pot fi grupate în următorul sistem de două ecuații cu două necunoscute:

$$\begin{cases} m = (1-0{,}1) + a \times 0{,}1 \\ a = m \times 0{,}5 \end{cases}$$

Înlocuind pe *a* în prima ecuație și făcând calculele respective se obține următorul sistem de ecuații:

$$\begin{cases} m = (1-0{,}1) + m \times 0{,}1 \times 0{,}5 \\ a = (1-0{,}1) \times 0{,}5 + a \times 0{,}1 \times 0{,}5 \end{cases}$$

Rezolvarea acestui sistem de ecuații conduce la obținerea următoarelor rezultate:

$$\begin{cases} m = \dfrac{(1-0{,}1)}{1-0{,}5 \times 0{,}1} \times 100 = \dfrac{0{,}9}{1-0{,}05} \times 100 = \dfrac{0{,}9}{0{,}95} \times 100 = 94{,}736\% \\ a = \dfrac{(1-0{,}1) \times 0{,}5}{1-0{,}5 \times 0{,}1} \times 100 = \dfrac{0{,}9 \times 0{,}5}{1-0{,}05} \times 100 = \dfrac{0{,}45}{0{,}95} \times 100 = 47{,}368\% \end{cases}$$

2) legătura dintre societatea-mamă și alte unități este circulară. Organigrama grupului, în care „SM" este entitate dominantă, are în vedere faptul că această legătură include doar o întreprindere intermediară:

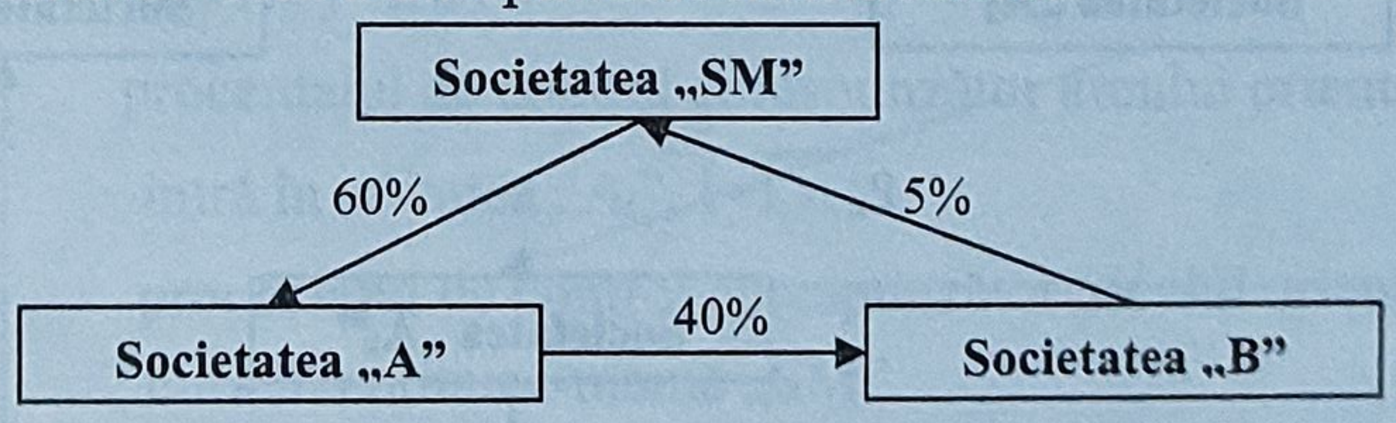

Fig. 1.18. Determinarea procentajului de interes în situația legăturii circulare cu o societate intermediară

Deoarece societatea „B" deține participații la societatea-mamă „SM", reiese că și în acest caz interesul grupului în ultima entitate nu poate fi de 100%. Făcând același raționament cu cel de la punctul (1) și notând cu *m*, *a* și *b* interesul grupului în societățile „SM", „A" și „B", se obține următorul sistem de e-

cuaţii:

$$\begin{cases} m = (1-0{,}05) + m \times 0{,}6 \times 04 \times 0{,}05 \\ a = (1-0{,}05) \times 0{,}6 + a \times 0{,}4 \times 0{,}05 \times 0{,}6 \\ b = (1-0{,}05) \times 0{,}6 \times 0{,}4 + b \times 0{,}05 \times 06 \times 0{,}4 \end{cases}$$

Rezolvarea acestui sistem de ecuaţii permite obţinerea următoarelor soluţii:

$$\begin{cases} m = \dfrac{(1-0{,}05)}{1-0{,}05 \times 0{,}6 \times 0{,}4} \times 100 = \dfrac{0{,}95}{1-0{,}012} \times 100 = \dfrac{0{,}95}{0{,}988} \times 100 = 96{,}153\% \\ a = \dfrac{(1-0{,}05) \times 0{,}6}{1-0{,}05 \times 0{,}6 \times 0{,}4} \times 100 = \dfrac{0{,}95 \times 0{,}6}{1-0{,}012} \times 100 = \dfrac{0{,}57}{0{,}988} \times 100 = 57{,}692\% \\ b = \dfrac{(1-0{,}05) \times 0{,}6 \times 0{,}4}{1-0{,}05 \times 0{,}6 \times 0{,}4} \times 100 = \dfrac{0{,}57 \times 0{,}4}{1-0{,}012} \times 100 = \dfrac{0{,}228}{0{,}988} \times 100 = 23{,}076\% \end{cases}$$

Din exemplul prezentat se observă că determinarea procentajului de interes în cazul unei legături circulare poate fi generalizată. Considerăm, în acest sens, organigrama grupului „$SMA_1A_2 \ldots A_n$”, în care „SM” este societate-mamă (fig. 1.19).

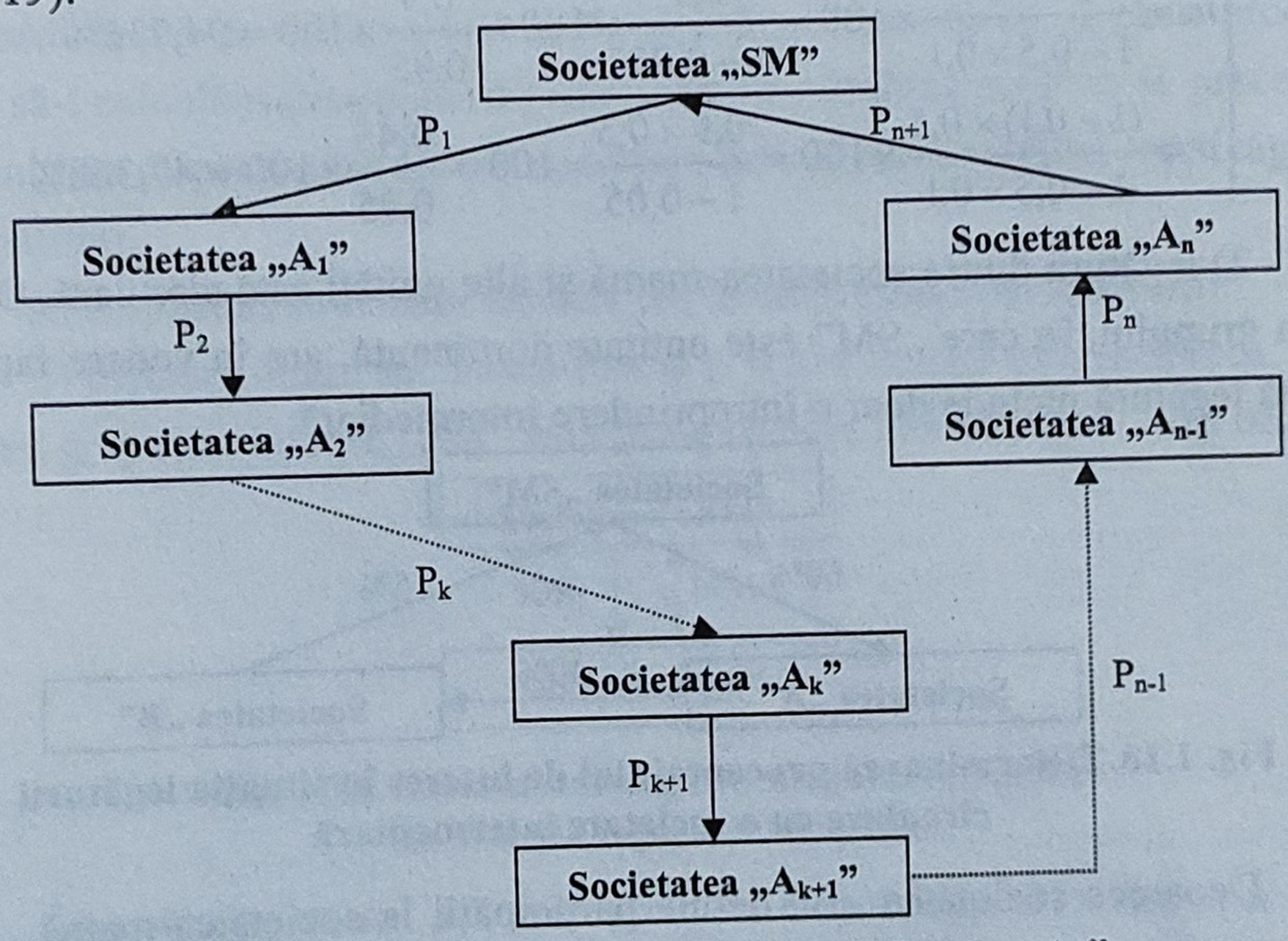

Fig. 1.19. Organigrama grupului „$SMA_1A_2 \ldots A_n$”

În vederea calculării procentajului de interes al grupului în societăţile dominate notăm cu *m* procentajul de interes al grupului în societatea-mamă

„SM", iar cu a_j interesul grupului în întreprinderea A_j, $j=\overline{1,n}$.

Luând în considerare organigrama prezentată în fig. 1.19, notațiile făcute și procedând ca în exemplele (1) și (2), se obțin următoarele:

$$\begin{cases} m=(1-p_{n+1})+m\times p_1\times p_2\times\ldots\times p_k\times\ldots\times p_{n-1}\times p_n \\ a_1=(1-p_{n+1})\times p_1+a_1\times p_1\times p_2\times\ldots\times p_k\times\ldots\times p_{n-1}\times p_n \\ a_2=(1-p_{n+1})\times p_1\times p_2+a_2\times p_1\times p_2\times\ldots\times p_k\times\ldots\times p_{n-1}\times p_n \\ \vdots \\ a_k=(1-p_{n+1})\times p_1\times p_2\times\ldots\times p_k+a_k\times p_1\times p_2\times\ldots\times p_k\times\ldots\times p_{n-1}\times p_n \\ a_{k+1}=(1-p_{n+1})\times p_1\times p_2\times\ldots\times p_k\times p_{k+1}+a_{k+1}\times p_1\times p_2\times\ldots\times p_k\times\ldots\times p_{n-1}\times p_n \\ \vdots \\ a_{n-1}=(1-p_{n+1})\times p_1\times p_2\times\ldots\times p_k\times\ldots\times p_{n-1}+a_{n-1}\times p_1\times p_2\ldots\times p_k\times\ldots\times p_{n-1}\times p_n \\ a_n=(1-p_{n+1})\times p_1\times p_2\times\ldots\times p_k\times\ldots\times p_{n-1}\times p_n+a_n\times p_1\times p_2\ldots\times p_k\times\ldots\times p_{n-1}\times p_n. \end{cases}$$

Potrivit acestor elemente, relația de calcul pentru determinarea procentajului de interes al grupului în fiecare din întreprinderile A_j, $j=\overline{1,n}$ este următoarea:

$$a_j=\frac{(1-p_{n+1})\prod_{i=1}^{j}p_i}{1-\prod_{i=1}^{n}p_i}\times 100,\ j=\overline{1,n}, \qquad (2)$$

în care:

a_j reprezintă procentajul de interes al societății-mamă în întreprinderile A_j, $j=\overline{1,n}$;

p_i - procentajul de control corespunzător arcului orientat care intră în unitatea „A_i", $i=\overline{1,n}$;

p_{n+1} - procentajul de control corespunzător arcului orientat care intră în entitatea-mamă „SM".

Rezolvarea sistemului de ecuații anterior permite stabilirea unei relații și pentru determinarea procentajului de interes al grupului în societatea „SM", astfel:

$$m=\frac{(1-p_{n+1})}{1-\prod_{i=1}^{n}p_i}\times 100, \qquad (3)$$

În situația existenței între societatea-mamă și alte entități a unor legături reciproce și/sau circulare, determinarea procentajului de interes implică calcule destul de ample, chiar dacă schema grupului este simplă. Să analizăm, în continuare, și situația în care organigrama unui grup este complexă, având în vedere:

a) legăturile dintre societatea-mamă „SM" și entitățile „A", „B", „C", „D" și „E" (fig. 1.20):

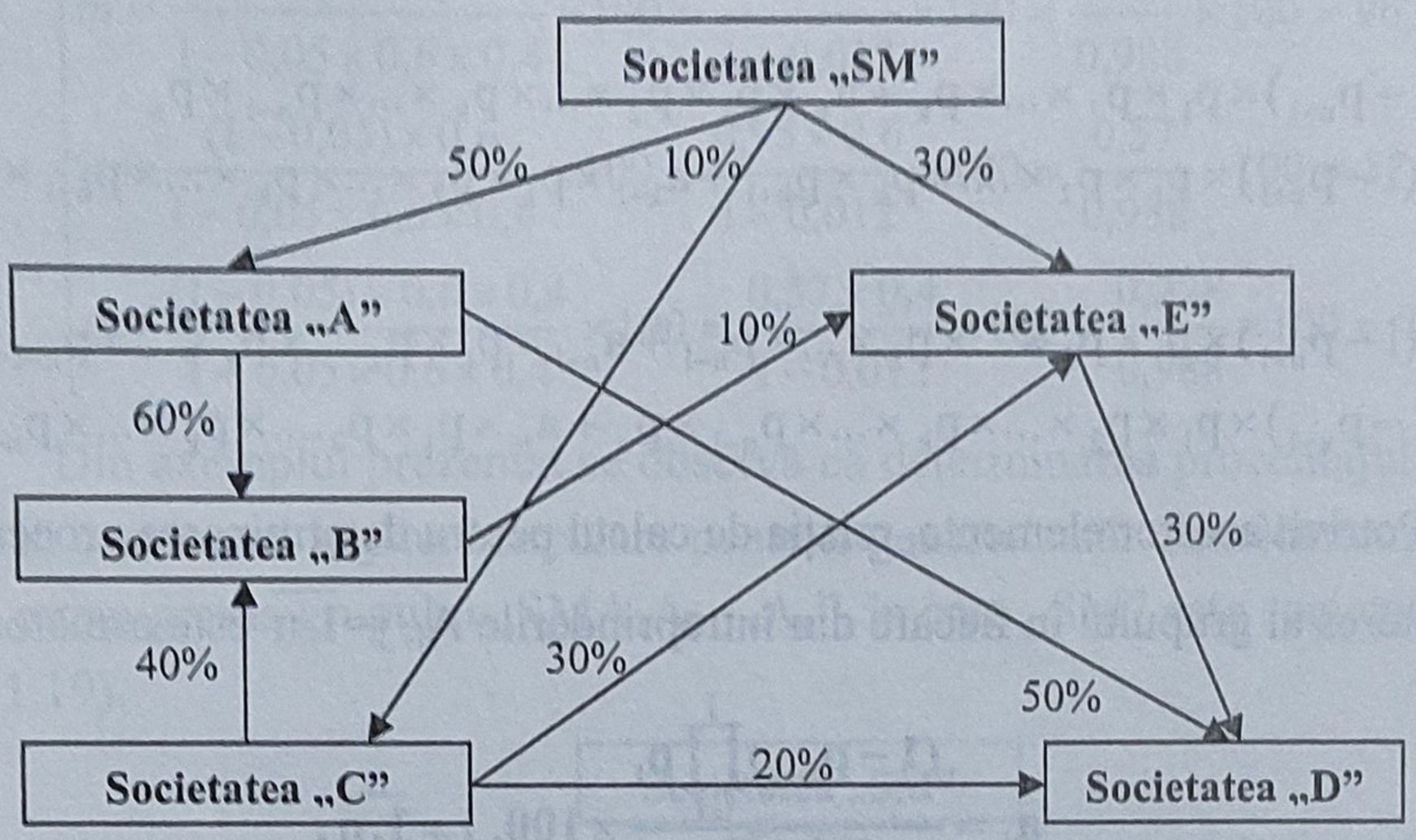

Fig. 1.20. Organigrama grupului „SMABCDE"

Calculul procentajului de interes în cazul acesta presupune mai întâi verificarea legăturilor directe ale întreprinderii „SM" cu celelalte entități. După stabilirea acestora se determină celelalte drumuri ce intră în nodul al cărui procentaj de interes vrem să-l calculăm. În acest scop se urmăresc arcele orientate care intră în nodul menționat. Determinând procentajul de interes corespunzător acestor drumuri și adunându-l la cel direct se obține procentajul de interes total al societății consolidante (tabelul 1.4).

TABELUL 1.4

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE INTERES AL SOCIETĂȚII „SM" ÎN ENTITĂȚILE „A", „B", „C", „D" ȘI „E"

Societatea „SM" în:	Procentaj de interes		
	Direct	Indirect	Total
„A"	50%	–	50%
„B"	–	$60\% \times PI_{„A"} + 40\% \times PI_{„C"} = 30\% + 4\% = 34\%$	34%

ISBN 973-8009-30-1

Societatea „SM” în:	Procentaj de interes		
	Direct	Indirect	Total
„C”	10%	–	**10%**
„D”	–	$50\% \times PI_{„A”} + 20\% \times PI_{„C”} + 30\% \times PI_{„E”} = 25\% + 2\% + 10{,}92\% = 37{,}92\%$	**37,92%**
„E”	30%	$10\% \times PI_{„B”} + 30\% \times PI_{„C”} = 3{,}4\% + 3\% = 6{,}4\%$	**36,40%**

b) legăturile dintre entitatea consolidantă „SM” şi întreprinderile „A”, „B”, „C”, „D”, „E”, „F”, „G”, „H”, „I” şi „J” (fig. 1.21):

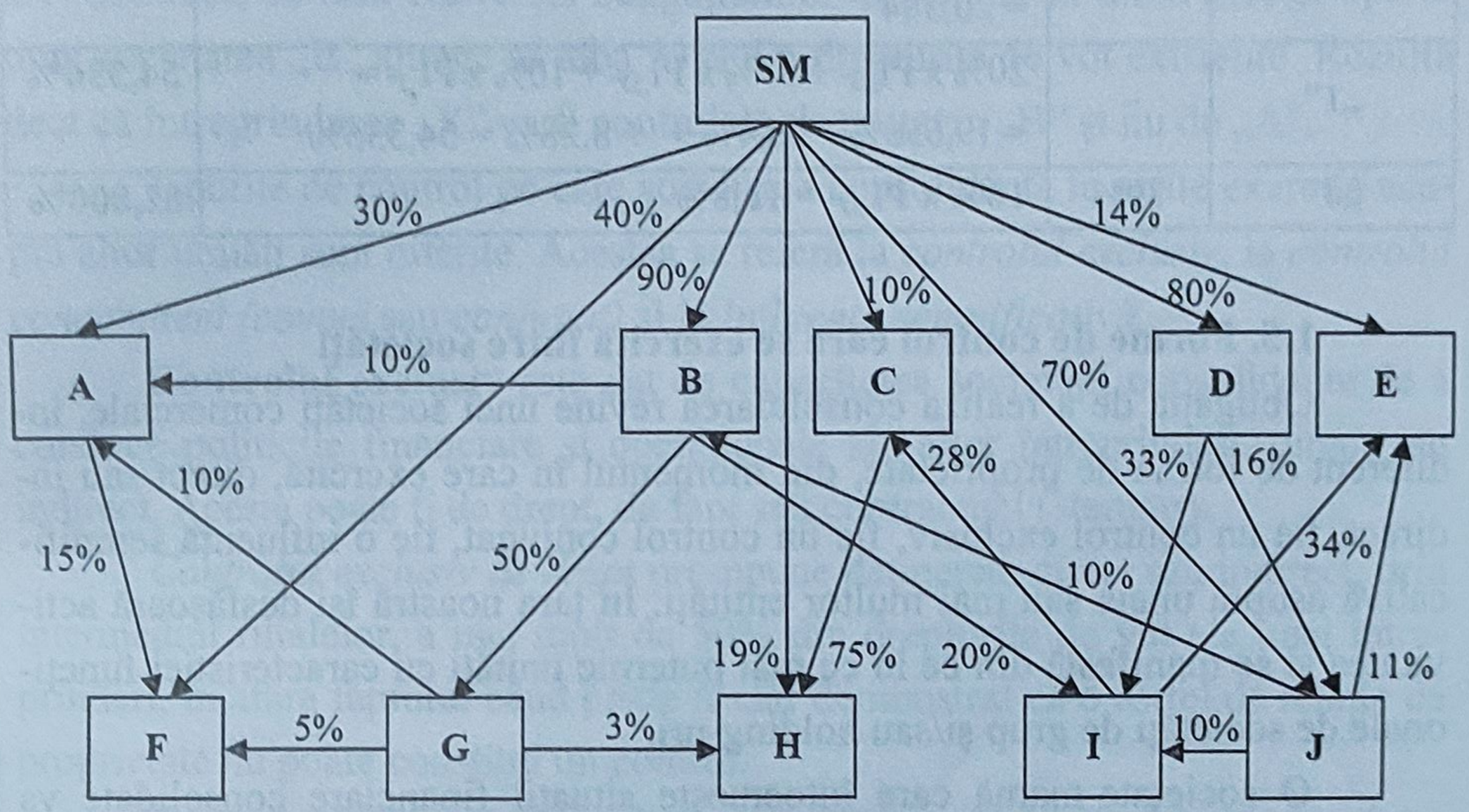

Fig. 1.21. Organigrama grupului „SMABCDEFGHIJ”

Determinarea procentajului de interes al întreprinderii consolidante „SM” în celelalte entități, conform organigramei din fig. 1.21, se evidențiază în tabelul 1.5.

TABELUL 1.5

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE INTERES AL SOCIETĂȚII „SM” ÎN ENTITĂȚILE „A”, „B”, „C”, „D”, „E”, „F”, „G”, „H”, „I” ŞI „J”

Societatea „SM” în:	Procentaj de interes		
	Direct	Indirect	Total
„A”	30%	$10\% \times PI_{„B”} + 10\% \times PI_{„G”} = 9{,}828\% + 4{,}914\% = 14{,}742\%$	**44,742%**
„B”	90%	$10\% \times PI_{„J”} = 8{,}28\%$	**98,280%**

Societatea „SM” în:	Procentaj de interes		
	Direct	Indirect	Total
„C”	10%	28% x $PI_{„I”}$ = 15,214%	**25,214%**
„D”	80%	–	**80,000%**
„E”	14%	34% x $PI_{„I”}$ + 11% x $PI_{„J”}$ = 18,474% + 9,108% = = 27,582%	**41,582%**
„F”	40%	15% x $PI_{„A”}$ + 5% x $PI_{„G”}$ = 6,708% + 2,457% = = 9,165%	**49,165%**
„G”	–	50% x $PI_{„B”}$ = 49,14%	**49,140%**
„H”	19%	3% x $PI_{„G”}$ + 75% x $PI_{„C”}$ = 1,474% + 18,91% = = 20,384	**39,384%**
„I”	–	20% x $PI_{„B”}$ + 33% x $PI_{„D”}$ + 10% x $PI_{„J”}$ = = 19,656% + 26,4% + + 8,28% = 54,336%	**54,336%**
„J”	70%	16% x $PI_{„D”}$ = 12,8%	**82,800%**

1.5. Forme de control care se exercită între societăți

Obligația de a realiza consolidarea revine unei societăți comerciale, indiferent de forma de proprietate, din momentul în care exercită, direct sau indirect, fie un control exclusiv, fie un control conjugat, fie o influență semnificativă asupra uneia sau mai multor entități. În țara noastră îşi desfăşoară activitatea şi se manifestă din ce în ce mai puternic unități cu caracteristici funcționale de societăți de grup şi/sau holding-uri.

O societate-mamă care întocmeşte situații financiare consolidate va consolida toate filialele din țară şi din străinătate, mai puțin pe acelea care trebuie excluse de la consolidare. Situațiile financiare consolidate includ toate întreprinderile controlate de către entitatea dominantă.

Controlul apare ca rezultat al legăturilor de dependență care se stabilesc între societatea-mamă şi entitățile consolidate. Asemenea legături se pot manifesta sub formă de:

a) apartenență totală la societatea dominantă (cazul sucursalelor);

b) dependență de drept (societăți sub control exclusiv, cazul filialelor);

c) legătură juridică reprezentată de participațiile deținute la întreprinderi asociate.

Aprecierea controlului *nu trebuie să se limiteze însă numai la drepturile*

ISBN 973-8095-30-1

de vot existente. Obligațiunile care sunt convertibile în prezent în acțiuni, spre exemplu, pot schimba raportul de forțe dintre acționari şi, implicit, deținerea controlului. Cele care se vor preschimba în viitor în acțiuni sau cele a căror conversie depinde de apariția unui eveniment particular nu sunt luate în calcul în vederea determinării controlului.

Considerăm, în acest sens, că societatea „X" are doi acționari persoane juridice („A" şi „B"), care posedă 56%, respectiv 44% din acțiuni. Totodată, întreprinderea „B" a subscris la emisiunea unui împrumut obligatar realizat de X" în urmă cu 3 ani, deținând o anumită parte din obligațiunile emise. Unitatea „X" hotărăşte să facă conversia obligațiunilor în acțiuni. În urma acestei operațiuni societatea „B" ajunge să aibă 53% din drepturile de vot existente. Rezultă deci că întreprinderea „X" va fi controlată de unitatea „B" şi nu de „A".

Tipurile de control pe care societatea consolidantă le poate exercita asupra altor unități sunt diferite. Acestea se referă la *controlul exclusiv*, la *controlul concomitent (comun* sau *conjugat)* şi la *influența semnificativă*.

Controlul exclusiv este dat de capacitatea societății consolidante de a conduce politicile financiare şi operaționale ale altor întreprinderi, direct sau indirect. Acesta poate fi de drept, de fapt sau contractual (statutar).

Controlul exclusiv de drept presupune deținerea, direct sau indirect, prin intermediul filialelor, a mai mult de 50% din drepturile de vot ale unei întreprinderi, în afara faptului când poate fi clar demonstrat că o astfel de relație de proprietate nu poate constitui un control.

Despre *controlul exclusiv de fapt* se poate vorbi în cazul în care societatea-mamă deține mai puțin de 50% din drepturile de vot şi este îndeplinită una dintre următoarele condiții[1]:

♦ întreprinderea-mamă ajunge să aibă mai mult de jumătate din drepturile de vot în virtutea unui acord cu alți investitori;

♦ ea are autoritatea de a conduce politicile financiare şi operaționale ale unității grație unei dispoziții statutare sau a unui acord;

♦ entitatea consolidantă poate numi sau revoca majoritatea membrilor consiliului de administrație sau a organelor de conducere echivalente;

♦ ea deține majoritatea voturilor în acest consiliu sau a acestor organe.

---

[1]B. Raffournier, *Les normes comptables internationales*, 2e édition, Economica, Paris, 2005, pp. 246-247.

Şi situaţia în care societatea-mamă beneficiază de *peste 40% din drepturile de vot şi nici un alt acţionar ori asociat nu dispune de o fracţiune mai mare decât a sa* poate conduce la existenţa unui control exclusiv de fapt. Despre acest tip de control se poate vorbi şi dacă, *pentru două exerciţii consecutive, conducătorii desemnaţi ai întreprinderii consolidate sunt reprezentanţii societăţii consolidante*[1]. Totuşi, dacă o întreprindere este deţinută, spre exemplu, într-un procent de 42%, iar grupul participă la deciziile strategice ale acesteia fără a fi însă preponderent, asupra societăţii respective se poate exercita doar o influenţă semnificativă.

Controlul exclusiv contractual sau *statutar* se manifestă atunci când, în virtutea unui acord cu alţi investitori, societatea-mamă ajunge să aibă mai mult de jumătate din drepturile de vot existente sau dacă aceasta are autoritatea să conducă politicile financiare şi operaţionale ale întreprinderii prin lege ori prin contract.

Pentru a determina întreprinderile asupra cărora societatea-mamă exercită un control exclusiv trebuie, mai întâi, să se calculeze procentajul drepturilor de vot deţinute direct de către aceasta şi, ţinând cont şi de deţinerile indirecte, să se stabilească una dintre următoarele situaţii:

- drepturi de vot peste 50% şi până la 100% = *control exclusiv*;
- drepturi de vot peste 40% şi până la 50% = *prezumţie de control exclusiv*;
- drepturi de vot peste 40% în virtutea unui acord contractual cu alţi investitori = *prezumţie de control exclusiv*.

Totodată, dacă o societate este deţinută într-un procent de peste 50%, dar activitatea desfăşurată de aceasta este foarte diferită de cea a restului grupului, şi asupra acestei întreprinderi se va exercita tot un control exclusiv.

Deşi toate textele stipulează că trebuie consolidate prin integrare globală întreprinderile controlate, direct sau indirect, de societatea-mamă, există totuşi divergenţe cu privire la semnificaţia conceptului de control. În viziunea Consiliului pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASB), controlul nu se reduce doar la deţinerea majorităţii drepturilor de vot ale societăţilor care formează grupul. Acesta se apreciază caz cu caz în funcţie de circumstanţele de fapt (acord între acţionari, dispersie a acţionariatului etc.) care permit exercitarea controlului chiar şi în cazul unei participaţii minoritare.

---

[1] F. Colinet, *Pratique des comptes consolidés*, 3e édition, Dunod, Paris, 2001, p. 52.

Americanii au o concepție mult mai restrictivă asupra controlului. Ei nu admit ca să fie consolidate prin integrare globală participațiile care nu conferă majoritatea drepturilor de vot. O astfel de abordare poate conduce la unele concluzii surprinzătoare, aşa cum reiese şi din exemplul care se referă la două grupuri, în care „M_1" şi „M_2" sunt societăți-mamă, ce sunt organizate de următoarea manieră[1]:

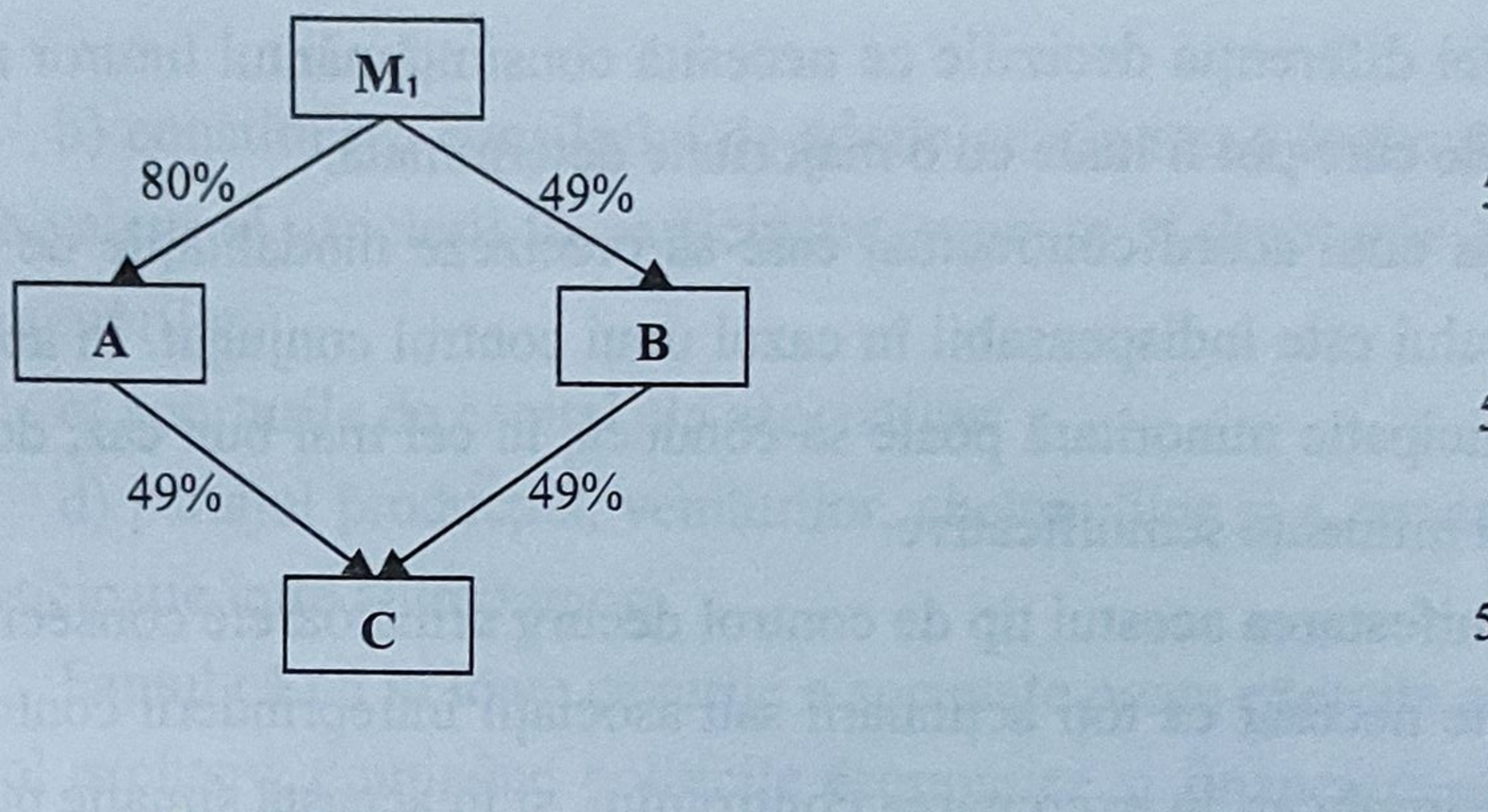

Fig. 1.22. Organigrama grupurilor „M_1ABC" şi „M_2DEF"

Potrivit concepției americane, dacă ne referim la primul grup („M_1ABC"), societatea-mamă „M_1" nu poate să includă întreprinderea „C" în conturile sale consolidate, deşi ea posedă în aceasta din urmă un interes de **63,21%** [(80% x x 49%) + (49% x 49%) = 39,2% + 24,01% = 63,21%]. Explicația constă în faptul că unitatea „C" nu este controlată, prin intermediul lui „A", decât pentru 49%, întrucât entitatea dominantă „M_1" nu este majoritară în „B" şi, prin urmare, participarea acesteia din urmă în „C" nu poate fi luată în considerare.

În ceea ce priveşte cel de-al doilea grup („M_2DEF"), deşi societatea-mamă „M_2" nu deține decât **13,26%** (51% x 51% x 51% = 13,26%) din interesele întreprinderii „F", ea poate să o includă pe aceasta din urmă în ansamblul consolidat deoarece controlează entitatea „F" prin intermediul a două participații majoritare (în „D" şi în „E").

Controlul comun, numit şi *conjugat* sau *concomitent*, reprezintă o înțelegere contractuală de împărțire a puterii de decizie la o *asociere în participație* între un număr limitat de acționari sau asociați. În cazul unui control conjugat, nici unul dintre asociați nu este în măsură să exercite, în mod unilateral,

[1]B. Raffournier, Op. cit., pp. 263-264.

un control exclusiv asupra co-întreprinderii. Drept urmare, acest tip de control nu este specific societăților în care există un acționar majoritar.

Controlul concomitent presupune că toate deciziile financiare şi operaționale considerate strategice necesită acordul unanim al asociaților[1]. Totuşi, existența unui control comun *nu presupune în mod neapărat ca toate deciziile* societății controlate să fie luate în unanimitate de voturi. Înțelegerea contractuală poate astfel diferenția deciziile ce necesită consimțământul tuturor antreprenorilor de cele care pot fi luate cu o majoritate determinată.

Existența unui acord contractual care să precizeze modalitățile de exercitare a controlului este indispensabil în cazul unui control conjugat. În absența acestuia, o participație minoritară poate să conducă, în cel mai bun caz, doar la exercitarea unei influențe semnificative.

Din manifestarea acestui tip de control decurg următoarele consecințe[2]:

♦ nu este necesar ca toți acționarii sau asociații întreprinderii controlate în comun să fie implicați în exercitarea controlului, şi în această situație putând exista acționari minoritari;

♦ controlul conjugat presupune că nici un acționar nu poate exercita asupra entității un control exclusiv;

♦ exploatarea în comun a unității trebuie să rezulte din evenimentele şi din modul de funcționare ale acesteia;

♦ trebuie să existe un acord contractual care să reglementeze dorința de a lucra în comun.

Acționarii care participă la controlul conjugat nu sunt însă obligați să dețină acelaşi număr de titluri. Acesta este şi cazul în care o entitate este deținută, spre exemplu, într-un procent de 40% şi mai există doi acționari cu care este încheiată o înțelegere de exploatare în comun a unității. Deşi acest procent face posibilă exercitarea unei influențe semnificative, existența acordului contractual conduce la concluzia că societatea respectivă este controlată în comun. Doar în absența acestui acord se poate vorbi despre exercitarea unei influențe semnificative asupra întreprinderii în cauză.

---

[1]J. Raffegeau, P. Dufils, J. Corre, D. Ménonville, *Comptes consolidés, Solutions françaises et internationales*, Editions Francis Lefebvre, Paris, 1989, p. 19.

[2]F. Colinet, Op. cit., p. 56.

ISBN 973-8095-30-1

Acordul contractual este consemnat fie în contractul dintre antreprenori, fie în procesul-verbal care atestă discuțiile acestora. În unele cazuri, el este încorporat în statutele sau în regulamentele societății[1]. Indiferent de formă, acordul contractual este consemnat în scris şi trebuie să cuprindă următoarele elemente:

a) activitatea, durata şi obligațiile de informare ale asocierii în participație;

b) constituirea consiliului de administrație sau a organului de conducere echivalent al asocierii în participație, precum şi drepturile de vot aferente antreprenorilor;

c) aporturile de capital ale asociaților;

d) partajul producției, veniturilor, cheltuielilor şi a rezultatelor asocierii în participație între antreprenori.

Faptul că nu în toate cazurile o societate poate exercita asupra alteia un control exclusiv, dominând politicile economice şi financiare ale acesteia, înseamnă că trebuie surprinsă şi situația în care întreprinderea consolidantă exercită asupra unei alte entități doar o **influență semnificativă**. Societatea în care investitorul are o influență semnificativă şi care nu este nici filială, nici asociere în participație a investitorului se numeşte *întreprindere asociată*.

Influența semnificativă vizează dreptul de a participa direct sau indirect la politica financiară şi operațională a unei societăți, dar fără a exercita un control exclusiv sau comun asupra acesteia. În mod normal, o asemenea influență se caracterizează prin deținerea de către investitor a 20% până la 50% din acțiunile cu drept de vot ale întreprinderii asociate. Totuşi, dacă o întreprindere este deținută în proporție de 30% fără a se avea însă nici o influență cu privire la funcționarea acesteia, asupra societății respective nu se poate exercita o influență semnificativă şi, prin urmare, ea va fi exclusă din perimetrul de consolidare.

Nu putem încheia acest subcapitol fără a face unele referiri cu privire la *interesele de participare*. Acestea sunt drepturi în capitalul altei întreprinderi, deținute pe termen lung, care, creând o legătură durabilă cu entitatea, sunt destinate să contribuie la garantarea participării la activitățile unității respective. În această categorie se cuprind investițiile în întreprinderile asociate şi *investițiile*

[1]N. Feleagă, I. Ionaşcu, Op. cit., p. 750.

strategice[1].

Participarea majoritară sau substanțială a unui investitor nu exclude neapărat posibilitatea existenței unui alt investitor care să exercite o influență semnificativă. Aceasta se manifestă, în general, prin prezența în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent, prin participarea la procesul de luare a deciziilor şi prin existența unor tranzacții semnificative cu întreprinderea în care s-a investit. Furnizarea unor informații importante între cele două societăți, precum şi schimbul de personal de administrație pot constitui alte elemente prin care se manifestă influența semnificativă.

1.6. Ansamblul consolidat

Una dintre problemele majore care vizează consolidarea grupurilor este definirea corectă a ariei de aplicabilitate a acesteia care rezidă, în fapt, în determinarea riguroasă a *perimetrului de consolidare*. Se pune astfel problema dacă ansamblul consolidat trebuie să reţină doar acele întreprinderi în care societatea dominantă deține sau doreşte controlul gestiunii, ori să se extindă acest perimetru la toate unitățile asupra cărora se manifestă o influență ce nu asigură însă exercitarea unei poziții dominante.

Răspunsul la această problemă vizează criteriile care trebuie luate în considerare pentru a determina dacă o întreprindere poate controla o altă unitate, şi anume: criteriul juridic (deținerea majorității drepturilor de vot) sau cel economic. Utilizarea criteriului economic pare a fi primul care trebuie reținut, întrucât însăşi factorii economici contribuie la apariția şi dezvoltarea grupurilor. Trebuie totuşi să se țină seama şi de legăturile de dependență concrete care se stabilesc între societăți. Criteriul juridic este mai simplu de pus în funcțiune, deşi el nu ține cont de realitățile economice existente.

Perimetrul de consolidare sau **ansamblul consolidat** este constituit din totalitatea societăților reținute pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate. El cuprinde toate unitățile asupra cărora întreprinderea consolidantă exercită, în mod direct sau indirect, un control exclusiv, conjugat sau o influență semnificativă[2].

---

[1] O participare de 10% sau mai mare în capitalul unei societăți, dar nu mai mult de 20%, reprezintă o ***investiție strategică***, cu excepția cazului în care se poate demonstra în mod clar contrariul.

[2] J. Richard, P. Simons, J.-M. Bailly, *Comptabilité et analyse financière des groupes*, Economica, Paris, 1987, p. 28.

ISBN 973-8095-30-1

Structura ansamblului consolidat cuprinde grupul, entitățile asociate acestuia şi societățile multigrup. *Grupul* include, la rândul său, societatea-mamă şi toate filialele şi sub-filialele sale reprezentate de acele unități aflate sub controlul exclusiv (CE) al acesteia. *Întreprinderile asociate grupului* nu fac parte din acesta, dar asupra lor entitatea consolidantă exercită, direct sau indirect, o influență semnificativă (IS). *Societățile multigrup* vizează unitățile controlate în comun (CC) cu alte întreprinderi din afara grupului. Având în vedere aceste aspecte, structura ansamblului consolidat este ilustrată grafic în fig. 1.23[1].

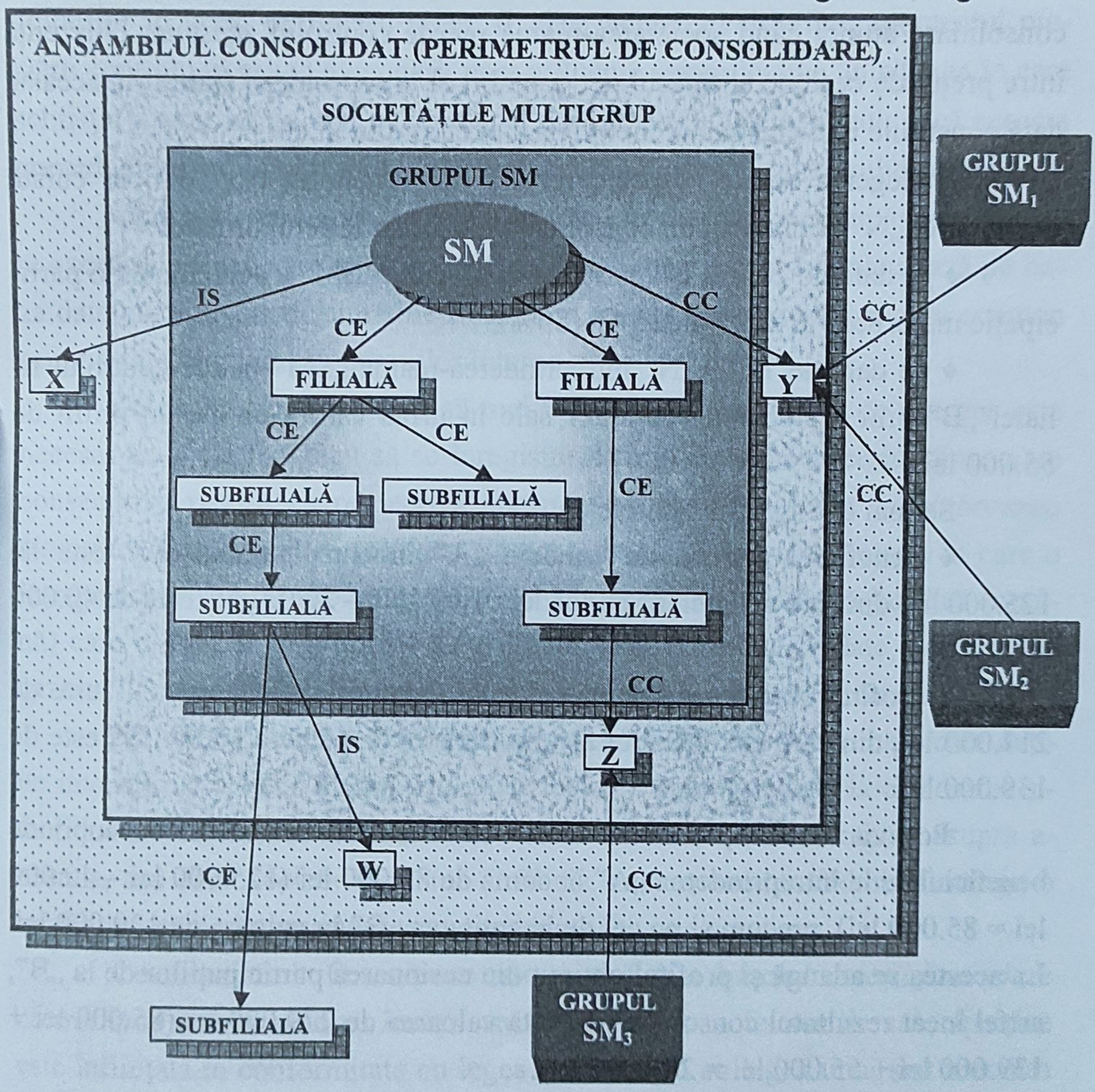

Fig. 1.23. Structura ansamblului consolidat

[1]Fl. Scorțescu, Op, cit., p. 89.

Dimensiunea ansamblului consolidat trebuie privită, aşadar, sub cel puțin două aspecte. În primul rând, trebuie lărgit conceptul de control, în sensul acordării unei importanțe substanțiale şi controlului exclusiv de fapt. În al doilea rând, este necesar să se țină seama de numărul excluderilor din perimetrul de consolidare.

Evoluția perimetrului de consolidare depinde de achiziția şi de cesiunea filialelor. Operațiunile unei noi filiale sunt incluse în rezultatul consolidat de la data achiziționării controlului. Invers, o întreprindere iese din perimetrul de consolidare atunci când societatea-mamă pierde controlul acesteia. Diferența între prețul de cesiune şi activul net contabil al întreprinderii stabilit la această dată constituie un venit sau o cheltuială a exercițiului în curs[1].

Înțelegerea acestor aspecte rezultă din următorul exemplu: în cursul exercițiului „N" perimetrul de consolidare a evoluat în felul următor:

♦ pe data de 20.03.„N" entitatea dominantă „SM" a achiziționat o participație majoritară la societatea „A" (80%);

♦ pe data de 17.09.„N" întreprinderea-mamă „SM" pierde controlul filialei „B" prin cesionarea acțiunilor sale în urma cărora obține un profit de 55.000 lei.

Se mai cunosc următoarele date:

♦ beneficiul realizat de unitatea „A" în cursul anului „N" este de 125.000 lei, din care cel aferent perioadei 01.01.„N" – 20.03.„N" este de 40.000 lei;

♦ profitul obținut de societatea „B" în exercițiul financiar „N" este de 217.000 lei, din care cel corespunzător perioadei de până la 17.09.„N" este de 139.000 lei.

Potrivit datelor prezentate reiese că rezultatul consolidat va cuprinde beneficiul de la întreprinderea „A" în sumă de 85.000 lei (125.000 lei – 40.000 lei = 85.000 lei), precum şi pe cel de la entitatea „B" în valoare de 139.000 lei. La acestea se adaugă şi profitul obținut din cesionarea participațiilor de la „B", astfel încât rezultatul consolidat prezintă valoarea de 279.000 lei (85.000 lei + 139.000 lei + 55.000 lei = 279.000 lei).

Aspectele legate de obligațiile şi excepțiile care apar în procesul conso-

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 260.

ISBN 973-8095-30-1

lidării fac, la nivel european, obiectul directivei a VII-a a Consiliului Comunității Economice Europene. Statele membre sunt obligate, potrivit acestei directive, să impună întreprinderilor care au calitatea de societăți dominante să întocmească situații financiare consolidate.

Obligația de a elabora conturi consolidate revine unei societăți, indiferent de forma de proprietate, din momentul în care exercită, direct sau indirect, un control exclusiv, comun ori o influență semnificativă asupra uneia sau mai multor entități cuprinse în perimetrul de consolidare. Data intrării unităților în acest perimetru poate fi: data achiziției titlurilor; momentul preluării controlului sau al exercitării unei influențe semnificative, în situația în care achiziția a avut loc în mai multe etape; data prevăzută în contract, dacă aceasta prevede transferul controlului la o dată diferită de cea a transferului titlurilor.

Consolidarea se poate realiza în cazul în care un grup depăşeşte, în toate exercițiile financiare anumite criterii. Limitele acestora se calculează pe baza datelor furnizate de situațiile financiare anuale ale societăților care compun grupul, fără eliminarea operațiilor interne.

Dacă un grup încetează să mai îndeplinească criteriile de mărime este necesar ca acest fenomen să se înregistreze timp de două exerciții financiare consecutive pentru ca respectiva societate *să poată renunța la elaborarea situațiilor financiare consolidate*. Se procedează astfel şi în situația în care o întreprindere se află sub controlul unei alte societăți (persoană juridică română) care o include în propriile sale situații financiare consolidate, cu excepția cazului în care 10% din acționarii entității dominate cer consolidarea.

Normele contabile româneşti stipulează faptul că o societate care deține investiții strategice în capitalul altei societăți poate proceda la elaborarea situațiilor financiare consolidate dacă exercită o influență dominantă asupra acesteia, sau dacă societatea-mamă şi filiala sa sunt conduse/administrate pe o bază comună de întreprinderea consolidantă.

Ceva mai mult. O societate este *scutită de a întocmi situații financiare consolidate* atunci când ea însăşi este o filială, iar societatea de care aparține este înființată în conformitate cu legea română sau cu legea unui stat membru al Uniunii Europene, în următoarele cazuri:

a) întreprinderea este filială deținută în totalitate de societatea-mamă;

b) entitatea consolidantă deține 90% sau mai mult din acțiunile unității scutite, iar restul acționarilor sau asociaților au fost de acord cu scutirea;

c) societatea-mamă deține 50% sau mai mult din acțiunile unității dominate și nu s-a solicitat acesteia elaborarea de conturi consolidate de un grup de acționari care dețin pe total 10%, în cazul societăților pe acțiuni, al societăților în comandită pe acțiuni și al societăților cu răspundere limitată, sau 20%, în situația altor tipuri de societăți. O asemenea solicitare trebuie formulată cu minimum 6 luni înainte de încheierea exercițiului financiar.

Scutirea nu se aplică societăților ale căror valori mobiliare sunt cotate la Bursa de valori din România sau dintr-un stat membru al Uniunii Europene. În schimb, instituțiile autorizate prin legea bancară vor putea fi scutite de la întocmirea situațiilor financiare consolidate numai dacă societatea-mamă a declarat că garantează angajamentele asumate de unitățile excluse[1] și entitatea dominantă este o instituție autorizată prin legea bancară.

De asemenea, nu se va aplica scutirea de la elaborarea situațiilor financiare consolidate în situația în care întocmirea acestora este impusă de o reglementare legală în scopul informării angajaților sau a reprezentanților acestora, ori ca urmare a solicitării unei autorități administrative sau juridice ce va utiliza aceste informații pentru scopurile sale.

Dorința asigurării unei transparențe a informației face necesară indicarea în anexe a criteriilor folosite pentru includerea în perimetrul de consolidare a societăților. Astfel, pentru fiecare întreprindere consolidată se va indica[2]:

- ♦ identitatea acesteia;
- ♦ fracțiunea de capital deținută și nu procentajul de interes;
- ♦ metoda de consolidare aplicată;
- ♦ justificarea, pentru anumite societăți controlate, a utilizării metodei punerii în echivalență.

Reglementările europene și internaționale nu prevăd, în mod expres, situații de excludere din consolidare, ci numai restricții severe și durabile care apar în asemenea cazuri. În acest context, o entitate trebuie lăsată în afara ansamblului consolidat atunci când față de aceasta apar restricții severe și durabile

---

[1]Existența acestei declarații trebuie să fie prezentată în situațiile financiare ale societății excluse.

[2]F. Colinet, Op. cit., p. 60.

ISBN 973-8095-30-1

cu privire la posibilitățile de transferare a fondurilor către şi dinspre societatea-mamă[1], sau atunci când aceste restricții privesc controlul sau influența semnificativă exercitată de întreprinderea consolidantă.

O altă situație de *excludere obligatorie* a unei filiale din consolidare se întâlneşte şi atunci când controlul se intenționează a fi temporar, întrucât filiala este achiziționată şi păstrată în vederea cesiunii în viitorul apropiat.

Nu trebuie însă exclusă de la consolidare o filială pe considerentul că activitățile sale diferă de cele ale întreprinderilor care formează grupul. Prin consolidarea unor astfel de filiale sunt aduse informații mai bune, situațiile financiare consolidate cuprinzând date suplimentare cu privire la activitățile desfăşurate de aceste entități.

S-a ajuns la această situație datorită băncilor ori societăților financiare care fac parte dintr-un grup. Fiind considerate filiale, acestora li se pot transfera datoriile grupului şi activele necesare plății dobânzilor şi rambursărilor de credite. Societatea-mamă poate să invoce, aşadar, faptul că acest tip de filială are o activitate strict financiară, diferită de cea a grupului, şi, în consecință, trebuie lăsată în afara perimetrului de consolidare. Se ajunge, în acest fel, la eliminarea datoriilor din bilanțul consolidat, ceea ce ar permite disimularea adevăratului grad de îndatorare al grupului. Prin urmare, IAS 27 „Situații financiare consolidate şi individuale" nu prevede o astfel de excludere, pledând şi pentru consolidarea filialelor care au activități diferite de cele ale grupului.

Dacă activitățile uneia sau ale mai multor societăți diferă atât de mult de cele ale altor entități care trebuie incluse în procesul de consolidare, încât includerea lor ar fi incompatibilă cu obligația de a furniza o imagine fidelă a ansamblului consolidat, respectivele întreprinderi vor fi excluse din consolidare. Această mențiune nu se va aplica însă unităților ce trebuie consolidate şi care desfăşoară activități în sectoare diferite (industrie, comerț, servicii) sau efectuează activități industriale ori comerciale cu produse care diferă sau prestează servicii diferite. În notele la conturile consolidate se vor prezenta, în aceste cazuri, informații despre activitatea sectorială.

Atunci când o societate-mamă este o instituție autorizată prin legea ban-

---

[1]Este vorba mai ales de filialele străine în funcționarea cărora autoritățile locale intervin în mod decisiv.

cară, iar una sau mai multe filiale ce urmează a fi consolidate nu au acest statut, filiale vor fi incluse în procesul de consolidare dacă activitățile lor reprezintă o extensie directă a respectivelor instituții sau a serviciilor subordonate activității bancare, cum ar fi leasing-ul, factoring-ul, managementul serviciilor de procesare a datelor şi orice alte activități similare.

Situațiile financiare individuale ale societăților excluse trebuie atașate situațiilor financiare consolidate sau trebuie puse la dispoziția acționarilor, la cerere, la un preț care să nu depășească costurile administrative aferente.

Există totuşi şi situații când o filială *poate fi exclusă de la consolidare.* Un astfel de caz apare atunci când societatea controlată este de importanță neglijabilă, iar excluderea sa nu afectează imaginea fidelă a ansamblului consolidat. În ceea ce priveşte excluderea a două sau mai multe entități, aceasta se poate realiza numai dacă, luate împreună, importanța lor nu este semnificativă în privința realizării imagini fidele a grupului. Totuşi, dacă o întreprindere este mai puțin semnificativă prin ea însăşi, dar deține active, pasive sau titluri ale altor unități care pot avea un caracter semnificativ, societatea respectivă trebuie consolidată.

Caracterul semnificativ nu poate fi fixat de o manieră arbitrară. Prin urmare, luarea în considerare numai a cifrei de afaceri ori a unui alt post din situațiile financiare nu este în mod necesar pertinentă. Deciziile grupului cu privire la excluderea anumitor societăți din perimetrul de consolidare trebuie să țină seama de mai multe criterii care să permită evitarea unor excluderi nejustificate. Astfel, grupul poate consolida o întreprindere în cazul în care două dintre criteriile următoare sunt atinse[1]:

♦ cifra de afaceri reprezintă mai mult de 2% decât cifra de afaceri a întreprinderii consolidante;

♦ capitalul propriu este mai mare de 5% față de cel al întreprinderii consolidante;

♦ totalul bilanțului are o valoare mai mare de 5% decât cel al întreprinderii consolidante;

♦ datoriile externe contractate reprezintă mai mult de 5% față de cele ale întreprinderii consolidante;

---

[1]F. Colinet, Op. cit., p. 60.

ISBN 973-8095-30-1

♦ activele administrate sunt superioare cotei de 10% față de activele imobilizate de aceiaşi natură ale întreprinderii consolidante.

O filială sau o participaţie poate să fie lăsată în afara consolidării şi dacă informaţiile necesare întocmirii situaţiilor financiare consolidate sunt obţinute cu cheltuieli excesive sau la termene mai îndepărtate decât cele prevăzute. Aceste neajunsuri pot să apără datorită: a) dificultăţilor de ordin practic (dispariţia unor documente contabile, imposibilitatea comunicării acestora în urma unor tulburări socio-politice etc.); b) reglementărilor locale care impun norme incompatibile cu cele reţinute de grup (conturile individuale neputând fi supuse retratărilor); c) existenţei conturilor necontrolate, controlate de servicii mai puţin calificate sau ca urmare a unor situaţii de certificare a acestora cu rezerve ori chiar cu refuzuri.

Pentru întreprinderile care nu sunt consolidate (indiferent că trebuie sau pot fi excluse din ansamblul consolidat) este necesară prezentarea în anexele consolidate a motivelor care au dus la o asemenea situaţie, precum şi a următoarelor menţiuni:

♦ lista principalelor entităţi excluse din perimetrul de consolidare;
♦ fracţiunea de capital deţinută;
♦ mărimea capitalurilor proprii a ultimului exerciţiu financiar;
♦ rezultatul ultimului exerciţiu financiar;
♦ valoarea netă contabilă a titlurilor deţinute;
♦ valoarea bursieră a titlurilor necotate.

CAPITOLUL 2

CONSOLIDAREA ŞI NORMELE INTERNAȚIONALE REFERITOARE LA ACEST PROCES

Pionierii consolidării conturilor îi găsim în S.U.A. încă din anul 1892 când au fost publicate primele conturi consolidate. Începutul secolului XX aduce cu sine primul congres internațional privind conturile consolidate (1905), dar şi primele conturi consolidate incluse în raportările anuale (1910), publicarea acestora devenind obligatorie din anul 1934. Apărut în Europa mai târziu, procesul de consolidare devine obligatoriu în Marea Britanie în anul 1948, în Germania în 1965 pentru societățile pe acțiuni şi în 1969 pentru cele cu răspundere limitată (Gmbh), iar în Franța abia în anul 1985. Evoluția publicării primelor conturi consolidate, precum şi a obligației de întocmire a acestora este redată în figura 2.1.

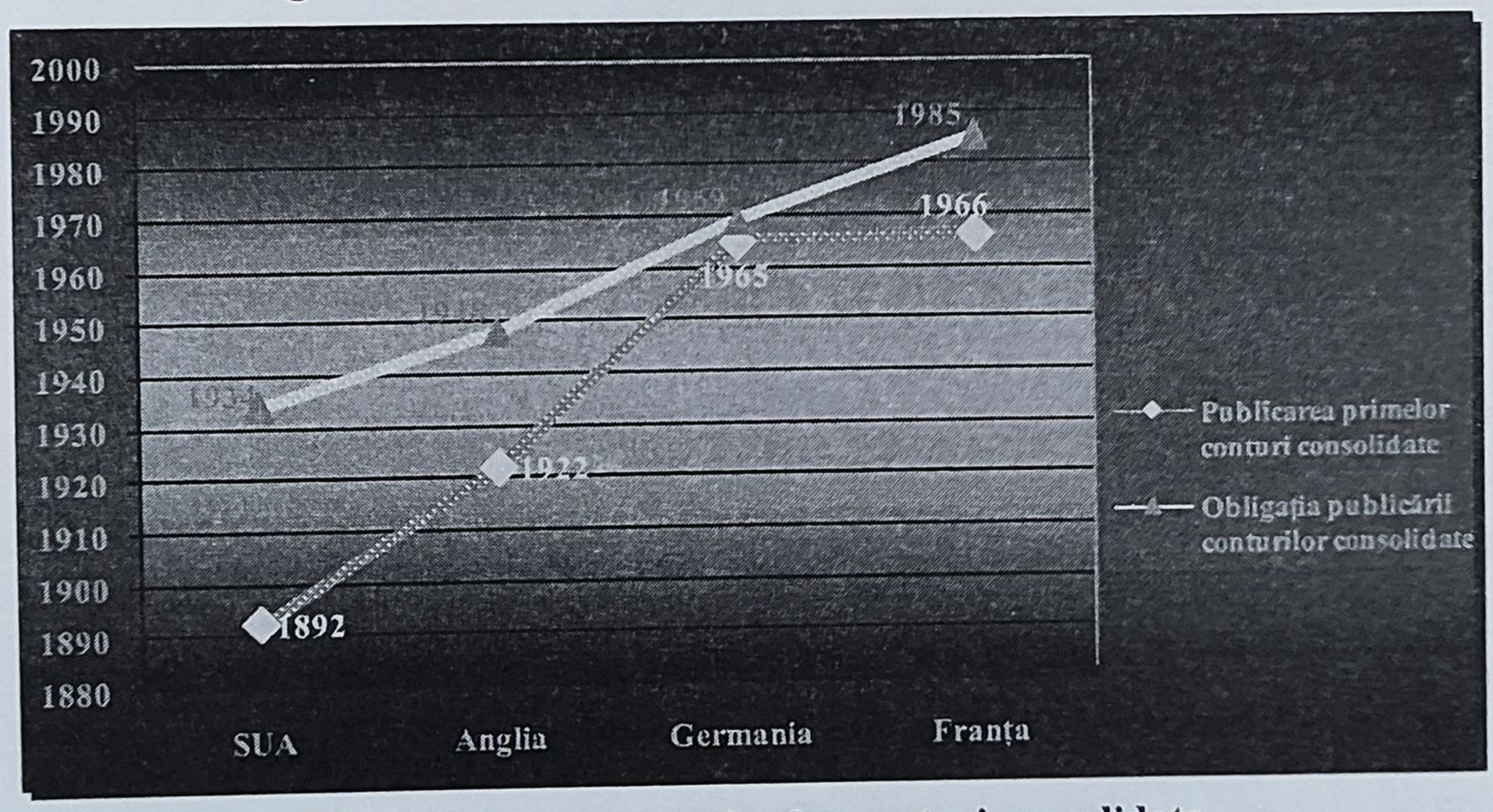

Fig. 2.1. Publicarea primelor conturi consolidate şi obligația de întocmire a acestora

Tratatul de la Roma din martie 1957, prin care se instituia Comunitatea

ISBN 973-8095-30-1

Economică Europeană, prevedea, printre altele, şi misiunea consiliului acestei comunităţi de a proceda la o apropiere a legislaţiilor naţionale, în scopul unei bune funcţionări a Pieţei Comune. Armonizarea cadrului juridic şi uniformizarea condiţiilor de funcţionare a societăţilor statelor membre s-a concretizat, relativ la conturile consolidate, prin Directiva a VII-a a CEE, care datorită divergenţelor privind abordarea conceptului de grup a fost aprobată abia în anul 1983.

Ţările membre ale Uniunii Europene au transpus conţinutul directivei prin intermediul legislaţiei naţionale în a doua parte a anilor '80 şi începutul anilor '90, conturile consolidate devenind obligatorii pentru anumite societăţi. Efortul susţinut de normalizare s-a manifestat atât în norme internaţionale[1], cât şi în acte şi norme naţionale[1], specifice fiecărei ţări. Texte de referinţă privind conturile consolidate, la nivel internaţional, sunt *IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi individuale”, IAS 28 „Participaţii în întreprinderile asociate”, IAS 31 „Participaţii în co-întreprinderi”* şi *IFRS 3 „Combinări de afaceri”*.

O succintă prezentare a acestor norme şi a cadrului general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare se realizează în cele ce urmează.

2.1. Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare

Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare furnizează conceptele care stau la baza întocmirii de norme coerente. Obiectivul situaţiilor financiare, caracteristicile calitative care determină utilizarea informaţiilor din situaţiile financiare, definirea, recunoaşterea şi evaluarea structurilor pe baza cărora sunt întocmite situaţiile financiare, precum şi conceptele de capital şi de menţinere a capitalului sunt aspecte tratate în Cadrul general.

Un set complet de situaţii financiare include, de regulă, un bilanţ, un cont de profit şi pierdere, o situaţie a modificării poziţiei financiare, precum şi note şi alte situaţii explicative. În categoria situaţiilor financiare mai pot fi incluse şi informaţii suplimentare care se pot referi, de exemplu, la informaţii financiare despre segmentele sectoarelor de afaceri şi geografice şi la prezentarea efectelor variaţiei preţurilor. Nu se includ în astfel de situaţii rapoartele

---

[1]N. Tabără, E. Horomnea, Aspecte privind implementarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate în Europa, în „Globalizarea şi educaţia economică universitară”, vol. III, Universitatea „Al. I. Cuza” Iaşi, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002.

[1]E. Horomnea, I. Berheci (coordonatori), Normalizare în contabilitatea românească, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004.

directorilor, discuțiile și analizele conducerii și alte elemente similare care pot fi incluse într-un raport financiar sau anual.

Utilizatorii situațiilor financiare sunt multipli. Dintre aceștia enumerăm pe următorii[1]:

♦ *investitorii actuali și cei potențiali* care sunt preocupați de riscul și de rentabilitatea investiției făcute. Ei au nevoie de astfel de informații pentru a putea decide când să cumpere, să vândă sau să păstreze acțiunile întreprinderii. Totodată, aceștia țin cont și de informațiile care le permit evaluarea capacității întreprinderii de a plăti dividende;

♦ *salariații*, care sunt interesați de stabilitatea și de rentabilitatea întreprinderii în care își desfășoară activitatea. Ei sunt, de asemenea, interesați și de acele informații care le permit evaluarea capacității unității de a oferi remuwvnerații, pensii și alte avantaje, precum și de oportunități profesionale;

♦ *clienții*, care sunt preocupați de continuitatea desfășurării activității unității, fapt care le asigură primirea unor servicii după cumpărare (service etc.), dar și o securitate în ceea ce privește aprovizionarea atunci când au o colaborare pe termen lung cu întreprinderea respectivă sau sunt dependenți de aceasta;

♦ *creditorii*, care au nevoie de informații în vederea stabilirii dacă împrumuturile acordate și dobânzile aferente vor putea fi rambursate la scadență de către entitatea debitoare;

♦ *furnizorii și alți creditori*. Aceștia sunt interesați de informații care le permit să determine dacă sumele care le sunt datorate vor putea fi încasate la scadență;

♦ *statul și instituțiile acestuia*, care sunt preocupați de activitatea întreprinderilor, pentru a determina politica fiscală și ca bază de calcul a venitului național și a altor indicatori statistici similari.

Într-un număr limitat de cazuri poate să existe un conflict între Cadrul general și un Standard Internațional de Contabilitate. În asemenea situații cerințele standardului primează asupra cadrului general.

2.1.1. Obiectivul situațiilor financiare

Obiectivul principal al situațiilor financiare îl constituie o bună infor-

---

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 16.

ISBN 973-8095-30-1

mare cu privire la performanța, poziția financiară a întreprinderii şi evoluția acesteia. Asemenea aspecte sunt absolut necesare unei largi game de utilizatori în scopul luării unor decizii economice.

Situațiile financiare trebuie să permită evaluarea capacității întreprinderii de a genera numerar. De aceasta depind posibilitățile unității de a-şi plăti angajații, furnizorii, de a rambursa creditele contractate şi de a achita dobânzile aferente etc.

Poziția financiară a unei întreprinderi este influențată de resursele economice pe care le controlează, de structura sa financiară, lichiditatea[1] şi solvabilitatea[2] sa şi de capacitatea de a se adapta schimbărilor mediului în care îşi desfăşoară activitatea. Datele referitoare la resursele economice controlate de întreprindere şi capacitatea sa din trecut de a modifica aceste resurse sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a genera numerar sau echivalente de numerar în viitor. Informațiile despre structura financiară sunt utile pentru a anticipa nevoile viitoare de creditare, precum şi şansa unității de a primi finanțare în viitor[3].

Informațiile privind modificările poziției financiare a unei întreprinderi sunt utile pentru a evalua activitățile sale de exploatare, finanțare şi investiții în perioada de raportare. Aceste informații sunt utile, oferind utilizatorului o bază pentru evaluarea capacității întreprinderii de a genera numerar sau echivalente de numerar şi a nevoilor unității de a utiliza aceste fluxuri de numerar[4].

Performanța unei întreprinderi, în special profitabilitatea acesteia, este necesară în vederea evaluării modificărilor potențiale ale resurselor economice pe care entitatea le va putea controla în viitor. Astfel, informațiile despre performanțe sunt utile în vederea anticipării capacității unității de a genera fluxuri de numerar cu ajutorul resurselor existente, dar şi pentru a se cunoaşte eficiența cu care societatea poate utiliza noi resurse.

Dacă bilanțul şi contul de profit şi pierdere oferă, în primul rând, informații despre poziția financiară şi, respectiv, performanța firmei, modificări-

---

[1] ***Lichiditatea*** se referă la disponibilitatea de a utiliza numerarul în viitorul apropiat, după luarea în calcul a obligațiilor financiare aferente acestei perioade.

[2] ***Solvabilitatea*** vizează disponibilitatea de a folosi numerarul pe o perioadă mai lungă de timp, în care urmează să se onoreze angajamentele financiare scadente.

[3] G. Langlois, M. Friédérich, A. Burlaud, Comptabilité approfondie, Foucher, Paris, 2001, p. 25.

[4] E. Horomnea, Bazele contabilității. Concepte şi aplicații, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004.

le poziției financiare sunt furnizate prin intermediul unei situații distincte. De asemenea, părţile componente ale situațiilor financiare se corelează întrucât ele reflectă diferite aspecte ale aceloraşi tranzacții sau evenimente, existând posibilitatea ca nici una dintre aceste părți să nu ofere toate informațiile impuse de necesitățile utilizatorilor.

În vederea atingerii obiectivelor propuse, situațiile financiare se elaborează în acord cu *contabilitatea de angajamente*. Astfel, efectele tranzacțiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute numai atunci când acestea se produc şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul acestuia se încasează ori se plăteşte. Situațiile financiare întocmite în acest fel oferă informații utilizatorilor nu numai despre tranzacțiile trecute (care au implicat plăți şi încasări), ci şi despre obligațiile de plată din viitor şi despre resursele ce vor fi generate de încasările viitoare.

2.1.2. Caracteristicile calitative ale situațiilor financiare

Acestea sunt atributele care determină utilitatea informației conținută în situațiile financiare. Cele patru caracteristici calitative principale sunt: inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea şi comparabilitatea.

♦ **Inteligibilitatea**. Informația trebuie să fie imediat înțeleasă de către utilizatori. În acest scop se presupune că aceştia au cunoştințe rezonabile privind activitățile economice şi contabilitatea şi au dorința de a studia informațiile prezentate cu diligențele cuvenite. Totodată, informațiile asupra unor probleme complexe care pot fi relevante în luarea unor decizii economice nu trebuie excluse din situațiile financiare pe motiv că acestea ar putea fi prea greu de înțeles de anumiți utilizatori[1].

♦ **Relevanța**. Pentru a fi utile informațiile trebuie să fie relevante în luarea deciziilor de către utilizatori, adică să-i ajute pe aceştia la evaluarea evenimentelor trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare. Informațiile despre poziția financiară sau performanțele precedente sunt frecvent folosite ca bază pentru previzionarea poziției şi performanței financiare viitoare şi a altor probleme despre care utilizatorii sunt direct interesați, cum ar fi plata dividendelor şi a salariilor, variații în prețul titlurilor de

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 17.

ISBN 973-8095-30-1

valoare, precum şi capacitatea întreprinderii de a-şi onora obligaţiile scadente.

Relevanța informației este influențată de natura sa și pragul de semnificație. În anumite cazuri, natura informației este suficientă prin ea însăși pentru a determina relevanța sa (raportarea unui nou segment de activitate poate influența evaluarea riscurilor şi oportunităţilor întreprinderii indiferent de semnificaţia rezultatelor obținute în cadrul segmentului respectiv în perioada de raportare). În alte situații, atât natura, cât şi pragul de semnificație sunt importante, cum ar fi, spre exemplu, determinarea volumului valoric al stocurilor din fiecare categorie principală pe care întreprinderea ar trebui să le dețină în vederea desfăşurării unei activități optime.

Informațiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile utilizatorilor. Pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau a erorii, judecat în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării greşite, oferind mai degrabă o limită decât să reprezinte o însuşire calitativă primară pe care informația trebuie să o aibă pentru a fi utilă.

♦ **Credibilitatea**. Informația este credibilă atunci când nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reflectă corect ceea ce şi-a propus să reprezinte sau ceea ce se aşteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Pentru a fi credibilă, informația trebuie să mai îndeplinească şi următoarele criterii suplimentare:

a) *reprezentarea fidelă*. Potrivit acestui criteriu, informația trebuie să reprezinte cu fidelitate tranzacțiile şi alte evenimente pe care aceasta şi-a propus să le reprezinte;

b) *prevalența economicului asupra juridicului*. Evenimentele şi tranzacțiile trebuie contabilizate şi prezentate nu numai potrivit formei lor juridice, ci şi în concordanță cu fondul lor şi cu realitatea economică existentă;

c) *neutralitatea*. Informația cuprinsă în situațiile financiare trebuie să fie lipsită de influențe. Situațiile financiare nu sunt neutre dacă orientează evaluarea deciziilor utilizatorilor într-un sens predeterminat;

d) *prudența*[1]. Acest criteriu trebuie avut în vedere întrucât multe din evenimentele şi tranzacțiile desfăşurate comportă anumiți factori de incertitudine,

---

[1]N. Tabără, E. Horomnea, Principiul prudenței şi aplicarea lui în contabilitate, în Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 11-12/1996.

precum: încasarea creanțelor îndoielnice, durata de utilizare probabilă a utilajelor şi a echipamentelor, numărul reclamațiilor cu privire la produsele aflate în perioada de garanție etc. Prudența înseamnă includerea unui anumit grad de precauție în estimările care se fac astfel încât activele şi veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile subevaluate. Exercitarea prudenței nu înseamnă însă constituirea de rezerve ascunse, provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, supraevaluarea deliberată a datoriilor ori cheltuielilor deoarece, în acest caz, situațiile financiare nu ar mai fi neutre şi, în consecință, nu ar mai avea calitatea de a fi credibile;

e) *integralitatea*. Informația cuprinsă în situațiile financiare trebuie să fie completă, în limitele permise ale pragului de semnificație şi ale costului obținerii acesteia. O omisiune poate face ca informația să fie falsă sau să inducă în eroare, ne mai având caracter credibil, şi să devină defectuoasă din punct de vedere al relevanței.

♦ **Comparabilitatea**. Situațiile financiare trebuie să fie comparabile în spațiu şi în timp. Comparabilitatea în spațiu semnifică faptul că utilizatorii sunt în măsură să compare situațiile financiare ale întreprinderilor care sunt asemănătoare. Comparabilitatea în timp se referă la posibilitatea comparării situațiilor financiare ale aceleiaşi întreprinderi în mod succesiv. De aici decurg două consecințe, şi anume: necesitatea indicării cifrelor exercițiului precedent şi utilizarea aceloraşi metode contabile de la un an la altul. Această ultimă condiție nu trebuie să constituie însă un obstacol în schimbarea metodelor. Astfel, dacă o altă metodă decât cea utilizată de întreprindere conduce la obținerea unei informații mai relevante şi mai credibile schimbarea acesteia este perfect justificată[1].

De multe ori *relevanța* şi *credibilitatea* unei informații sunt în opoziție. De aceea, pentru îndeplinirea acestor criterii de calitate mai există o serie de aspecte de care trebuie să se țină seama, cum ar fi:

a) prezentarea cu o întârziere exagerată a unei informații poate conduce la pierderea relevanței acesteia. Pentru a oferi informații *oportune*, deseori poate fi necesară raportarea tuturor aspectelor unei tranzacții sau ale unui eveniment înainte ca acestea să fie cunoscute, deşi în acest fel este afectată credi-

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 19.

ISBN 973-8095-30-1

bilitatea. Dacă însă raportarea este întârziată până la cunoaşterea tuturor aspectelor informaţia este credibilă, dar de utilitate redusă pentru utilizatorii care au trebuit, între timp, să ia decizii. Rezultă deci că un echilibru între relevanţă şi credibilitate este oportunitatea informaţiei în procesul de luare a deciziilor economice;

b) *raportul cost-beneficiu* potrivit căruia beneficiile obţinute de pe urma informaţiei ar trebui să depăşească costul furnizării acesteia. Acest raport reprezintă mai degrabă o constrângere generală decât o caracteristică calitativă.

2.1.3. Elementele componente ale situaţiilor financiare. Recunoaştere şi evaluare

Structurile financiare descriu efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente, grupându-le în categorii marii potrivit caracteristicilor lor economice. Aceste categorii poartă denumirea de structuri (elemente) ale situaţiilor financiare. Elementele bilanţului legate în mod direct de evaluarea **poziţiei financiare** sunt *activele*[1], *datoriile*[2] şi *capitalurile proprii*[3], în timp ce structurile contului de profit şi pierdere care apreciază **performanţa** firmei sunt *veniturile*[4] şi *cheltuielile*[5].

Recunoaşterea reprezintă procesul încorporării în bilanţ sau în contul de profit şi pierdere a unui element care îndeplineşte *criteriile de recunoaştere*[6]. Acest proces implică descrierea în cuvinte a respectivului element şi asocierea unei sume care să fie inclusă în totalul bilanţului sau la contului de rezultate. Nerecunoaşterea acestor elemente nu poate fi corectată nici prin pre-

---

[1]Un ***activ*** reprezintă o resursă care este rezultatul unor evenimente trecute, controlată de întreprindere şi care trebuie să genereze pentru aceasta beneficii economice viitoare.

[2]O ***datorie*** este definită ca o obligaţie actuală a unităţii rezultată din evenimente trecute, prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

[3]***Capitalurile proprii*** semnifică interesul rezidual al acţionarilor societăţii în activele acesteia după deducerea tuturor datoriilor sale.

[4]***Veniturile*** constituie creşteri ale beneficiilor economice apărute în cursul exerciţiului sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau diminuări ale datoriilor care provoacă majorări ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din noi aporturi de capital.

[5]***Cheltuielile*** reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul exerciţiului sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau majorări ale datoriilor care provoacă diminuări ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

[6]Conform Cadrului general al IASB de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare ***criteriile de recunoaştere*** ale unui element se referă la faptul că: ♦ este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat să intre sau să iasă în sau din întreprindere; ♦ elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

zentarea politicilor contabile folosite, nici prin note sau informații suplimentare.

Între structurile financiare există o interdependență clară. Astfel, dacă un element îndeplineşte criteriile de recunoaştere pentru o anumită structură, de exemplu active, se impune automat recunoaşterea unei alte structuri (de exemplu, venituri sau datorii).

Conceptul de probabilitate utilizat în criteriile de recunoaştere este impus de incertitudinea ce caracterizează mediul în care o întreprindere îşi desfăşoară activitatea. Evaluarea gradului de incertitudine legat de obținerea beneficiilor viitoare ia în calcul informația disponibilă la momentul întocmirii situațiilor financiare. Astfel, dacă încasarea unei creanțe a unității este probabilă, în absența altor informații care să demonstreze contrariul, aceasta poate fi recunoscută ca activ. Dacă însă există o mare diversitate de creanțe poate fi considerată rezonabilă apariția unui anumit grad de neîncasare şi, prin urmare, diminuarea preconizată a beneficiului economic va fi înregistrată drept cheltuială.

A doua condiție pe care un element trebuie să o îndeplinească pentru a fi recunoscut vizează credibilitatea evaluării acestuia. Nu de puține ori trebuie estimat(ă) costul sau valoarea unui element. Folosirea unor estimări rezonabile reprezintă un factor esențial în vederea întocmirii situațiilor financiare, neinfluențând credibilitatea acestora. Dacă totuşi nu se reuşeşte o estimare rezonabilă, elementul respectiv nu va fi recunoscut în bilanț sau în contul de profit şi pierdere, informații despre acesta trebuind totuşi preconizate în cadrul unor note suplimentare.

Evaluarea reprezintă procesul prin care valorile la care elementele cuprinse în situațiile financiare sunt contabilizate. Aceasta implică alegerea unei anumite baze de evaluare care poate fi[1]:

♦ *Costul istoric.* Potrivit acestuia activele sunt înregistrate la suma în numerar plătită în momentul cumpărării lor sau la valoarea justă a sumei plătite în momentul cumpărării. Datoriile sunt înregistrate la valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau, în anumite împrejurări (de exemplu în cazul impozitului pe profit), la valoarea ce se aşteaptă să fie plătită în numerar pentru a stinge datoriile în cursul normal al exploatării;

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 23.

ISBN 973-8095-30-1

♦ *Costul curent* presupune înregistrarea activelor la valoarea în numerar care ar trebui plătită dacă același activ sau unul echivalent ar fi achiziționat în prezent. Datoriile sunt înregistrate la valoarea neactualizată a numerarului necesară pentru a deconta în prezent obligația;

♦ *Valoarea realizabilă (de decontare)*. În cazul utilizării acestei valori, activele sunt evaluate la suma în numerar care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor. Datoriile figurează în bilanț la valoarea lor de decontare care reprezintă valoarea neactualizată în numerar ce trebuie plătită pentru a achita datoriile în cursul normal al exploatării;

♦ *Valoarea actualizată* vizează înregistrarea activelor la valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar care urmează a fi generate în cursul normal al exploatării. Datoriile sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor ieşiri de numerar care se aşteaptă să fie necesare pentru a deconta obligațiile corespondente în cursul normal al exploatării.

Baza de evaluare cel mai des utilizată este *costul istoric*, nuanțată cu reguli specifice: ♦ evaluarea stocurilor se face la minimum dintre cost şi valoarea realizabilă netă; ♦ titlurile cotate sunt evaluate la valoarea de piață; ♦ evaluarea datoriilor privind pensiile se face la valoarea actualizată. *Costul curent* este şi el folosit de unele întreprinderi datorită incapacității modelului contabil bazat pe costul istoric de a rezolva problemele legate de efectul modificării prețurilor activelor nemonetare.

2.1.3.1. Activele

Beneficiile economice viitoare încorporate în ***active*** vizează potențialul acestora de a contribui direct sau indirect la fluxul de numerar şi echivalente de numerar către întreprindere. Acest potențial poate fi productiv, se poate transforma în numerar sau echivalente ale acestuia ori poate conduce la diminuarea ieşirilor de numerar prin reducerea costurilor de producție.

Intrarea în întreprindere a avantajelor economice viitoare încorporate în active se poate realiza în mai multe moduri, şi anume[1]:

♦ utilizarea pentru producția de bunuri şi servicii destinate vânzării (este în special cazul imobilizărilor şi a stocurilor);

---

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 19.

- ♦ schimbarea cu alte active (stocuri de mărfuri şi de produse finite);
- ♦ folosirea în vederea decontării unei datorii;
- ♦ repartizarea acţionarilor unităţii.

În momentul în care se stabileşte dacă un element corespunde definiţiei activelor trebuie să se ţină seama de substanţa şi realitatea economică a acestuia. Astfel, în cazul contractelor de leasing financiar bunul care face obiectul acestuia figurează ca un activ în bilanţul locatarului, el controlând beneficiile economice ale utilizării lui în schimbul obligaţiei de a plăti o sumă aproximativ egală cu valoarea justă a activului şi dobânda aferentă, în timp ce dreptul de proprietate până la expirarea contractului aparţine locatorului.

Multe active au o formă concretă, materială, fizică. Cu toate acestea forma fizică nu este esenţială pentru existenţa unui activ atât timp cât de la bunurile respective (de exemplu imobilizările necorporale) se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare ce vor fi controlate de întreprindere.

În mod normal, societăţile obţin active prin cumpărarea sau prin producerea acestora, dar există şi alte tranzacţii sau evenimente care pot genera active. Un exemplu de asemenea situaţie apare atunci când bunurile sunt primite de la stat ori de la alte persoane fizice sau juridice. Totuşi, tranzacţiile sau evenimentele ce sunt aşteptate în viitor nu generează prin ele însele active, de aceea intenţia de a cumpăra un bun nu satisface, prin ea însăşi, definiţia unui activ. Deşi există o strânsă legătură între ieşirile de numerar şi generarea de active, nu este însă obligatoriu ca cele două să coincidă. Astfel, bunurile donate unei entităţi, cu toate că satisfac definiţia unui activ, nu conduc la înregistrarea vreunei ieşiri de numerar.

În concluzie, un *activ este recunoscut în bilanţ* în momentul în care este probabilă realizarea de către întreprindere a unui beneficiu economic viitor, iar activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(ă) în mod credibil. Totodată, un *activ nu este recunoscut în bilanţ* atunci când este improbabil ca ieşirea de numerar să genereze beneficii economice viitoare pentru unitate. În schimb, o astfel de tranzacţie va fi recunoscută în contul de profit şi pierdere ca o cheltuială.

2.1.3.2. Datoriile

O caracteristică esenţială a unei ***datorii*** este aceea că ea corespunde u-

ISBN 973-8095-30-1

nei obligații actuale a societății, care reprezintă un angajament sau o responsabilitate de a acționa într-un anumit mod. Aceasta poate lua naştere ca urmare a unui contract încheiat, a unei cerințe legale ori din dorința de a menține relații bune de afaceri (spre exemplu remedierea defecțiunilor bunurilor vândute după expirarea perioadei de garanție a acestora).

Între o obligație actuală şi un angajament viitor există o distincție strictă. Astfel, decizia conducerii unei unități de a achiziționa în viitor active nu conduce prin ea însăşi la apariția unei obligații actuale, ea înregistrându-se doar la data livrării activului ori în momentul încheierii unui acord irevocabil de cumpărare a acestuia.

Stingerea unei obligații implică, de obicei, renunțarea întreprinderii la anumite resurse care încorporează beneficii economice, în vederea satisfacerii cererii celeilalte părți. Acest lucru se poate realiza în mai multe moduri prin[1]:

- ♦ plata în numerar;
- ♦ transferul altor active;
- ♦ prestarea unor servicii;
- ♦ înlocuirea obligației respective cu o altă obligație;
- ♦ transformarea obligației într-o parte de capital.

Datoriile rezultă din tranzacții sau alte evenimente trecute. Achiziția de bunuri sau utilizarea unor servicii dau naştere unor datorii comerciale, în afara situației în care plata se face în avans sau în momentul livrării. Contractarea unui credit bancar sau a unui alt împrumut conduce, de asemenea, la apariția obligației de rambursare a acestora. Şi reducerile de preț acordate clienților sub forma risturnurilor[2] pot fi recunoscute ca datorii întrucât vânzarea bunurilor din perioadele anterioare reprezintă tranzacția care dă naştere datoriei respective.

Conceptul de „datorie" priveşte acele obligații care la un moment dat pot fi precis determinate. Cele care pot fi stabilite doar prin utilizarea unui grad de estimare sunt calificate drept ajustări. În anumite țări, asemenea ajustări nu sunt privite ca datorii deoarece acest concept este definit mai restrâns, în

---

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 20.

[2] ***Risturnurile*** sunt reduceri de preț acordate de furnizor pentru volumul vânzărilor realizate către client într-o perioadă determinată.

așa fel încât să includă doar sumele ce pot fi stabilite fără a fi necesar să se facă estimări. Cadrul general nu reține însă această distincție. Astfel, când o ajustare implică o obligație curentă și satisface restul definiției prezentate anterior acesta se înregistrează ca o datorie, chiar dacă suma trebuie să fie estimată. Ajustările privind plățile care trebuie făcute pentru garanțiile existente și cele pentru aco-perirea obligațiilor privind pensiile sunt câteva exemple din această categorie.

În concluzie, o *datorie este recunoscută în bilanț* atunci când este probabil că o ieşire de resurse, purtătoare de beneficii economice, va rezulta din lichidarea unei obligații prezente și când valoarea la care se va realiza această lichidare poate fi evaluată în mod credibil. Obligațiile rezultate din contracte a căror neexecutare parțială sau totală este echilibrată de o parte și cealaltă (datorii pentru stocuri comandate, dar încă neprimite) *nu sunt*, în general, *recunoscute ca datorii* în situațiile financiare. Totuși, astfel de obligații pot corespunde definiției datoriilor, iar în cazul în care criteriile de recunoaştere sunt îndeplinite în respectivele circumstanțe, acestea pot fi recunoscute. În astfel de circumstanțe, recunoaşterea datoriilor implică şi recunoaşterea activelor sau cheltuielilor aferente[1].

2.1.3.3. Capitalurile proprii

Deşi capitalurile proprii sunt definite ca interesul rezidual al acționarilor, diversele sale componente pot fi prezentate pe linii separate în bilanț. Astfel, contribuțiile acționarilor, rezultatele nedistribuite, rezervele ce reprezintă distribuirea rezultatului şi rezervele ce semnifică ajustări pentru menținerea capitalului pot fi prezentate separat. Asemenea clasificări pot fi relevante utilizatorilor situațiilor financiare în procesul de luare a deciziilor atunci când există restricții legale ori de altă natură privind capacitatea întreprinderii de a distribui sau utiliza într-un alt mod capitalurile sale proprii. De asemenea, poate fi reflectat faptul că părțile care au interese în capitalul întreprinderii au drepturi diferite cu privire la primirea dividendelor sau la rambursarea capitalului.

Constituirea rezervelor este cerută uneori de lege, de statut sau de alte acte normative în vederea asigurării unei măsuri suplimentare de protecție împotriva efectelor pierderilor pentru întreprindere şi creditorii acesteia. Existen-

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 21.

ISBN 973-8095-30-1

ța și mărimea unor astfel de rezerve constituie o informație ce poate fi relevantă pentru utilizatori în luarea deciziilor, transferurile către asemenea rezerve fiind mai degrabă alocări ale rezultatului reportat, decât cheltuieli.

Valoarea la care sunt înregistrate în bilanț capitalurile proprii depinde de evaluarea activelor și datoriilor. În mod normal, suma cumulată a capitalurilor proprii nu poate corespunde decât din întâmplare cu valoarea de piață a acțiunilor unității sau cu suma care s-ar obține din vânzarea pe bucăți a activului net sau a întreprinderii în întregime, presupunând continuitatea activității[1].

2.1.3.4. Performanța firmei

Veniturile și cheltuielile reprezintă structuri direct legate de măsurarea profitului. Acesta este frecvent utilizat ca o măsură a ***performanței*** sau ca bază de referință pentru alți indicatori (rentabilitatea investiției, rezultat pe acțiune etc.). Recunoașterea și măsurarea veniturilor și a cheltuielilor și deci a profitului depind parțial de conceptele de capital și de menținere a capitalului utilizate de întreprinderi în elaborarea situațiilor financiare.

În contul de profit și pierdere veniturile și cheltuielile se pot regăsi în diferite moduri. În mod obișnuit se face distincție între elemente de venituri și cheltuieli care sunt rezultatul unor activități curente și cele care nu reprezintă rezultatul unor astfel de activități. În procesul de separare a veniturilor și cheltuielilor în funcție de caracterul lor curent sau extraordinar trebuie să se țină seama și de analiza naturii și activității unității, întrucât elementele care pentru unele entități sunt rezultatul unor activități curente pot reprezenta, pentru altele, activități extraordinare (vânzarea unor utilaje poate reprezenta pentru o întreprindere valorificarea produsului finit obținut, în timp ce pentru altă entitate această activitate este întâmplătoare). Totodată, distincția dintre elementele de venituri și cheltuieli și combinarea lor în diferite moduri permite întreprinderii să-și prezinte în mod variat performanțele (contul de profit și pierdere poate include marja brută, profitul din activitățile curente înainte de impozitare, profitul din activitățile curente după impozitare și profitul net).

Veniturile includ atât pe cele provenite din activitățile curente ale întreprinderii (vânzări, onorarii, comisioane, dobânzi, dividende, redevențe, chirii

[1]B. Raffournier, Op. cit., pp. 21-22.

etc.), cât şi *câştigurile* din orice alte surse (venituri din cesiunea de imobilizări, plus-valoarea rezultată din reevaluarea activelor etc.)[1] care pot apărea sau nu drept rezultat al activităţii curente. Acestea din urmă reprezintă creşteri ale beneficiilor economice şi, din acest punct de vedere, nu diferă ca natură de veniturile din activitatea curentă.

Definiţia veniturilor include, totodată, şi câştigurile nerealizate cum ar fi cele rezultate din reevaluarea investiţiilor financiare sau din creşterea valorii contabile a activelor imobilizate. În contul de profit şi pierdere câştigurile se prezintă de obicei distinct (de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente), întrucât cunoaşterea acestora este importantă în procesul decizional.

Veniturile se pot utiliza pentru achiziţionarea de active sau pentru creşterea valorii diferitelor tipuri de active, cum ar fi numerarul, creanţele, bunurile şi serviciile primite în schimbul bunurilor şi serviciilor furnizate etc. Veniturile pot rezulta, de asemenea, din lichidarea datoriilor, această situaţie putând să apară atunci când o unitate furnizează bunuri sau prestează servicii unui creditor în scopul lichidării unei datorii existente.

În concluzie, *veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere* atunci când a avut loc o mărire a beneficiilor economice viitoare, aferente creşterii unui activ [vânzarea unor produse sau prestarea unor servicii are ca efect creşterea activelor (creanţe, numerar sau echivalente de numerar)] sau diminuării unei datorii (anularea unei datorii), iar această sporire poate fi evaluată în mod credibil şi prezintă un grad suficient de certitudine (de exemplu, cerinţa ca venitul din activitatea curentă să fie realizat).

Ca şi la venituri, se poate face distincţie între **cheltuielile** propriu-zise, care rezultă din activitatea curentă desfăşurată de unitate (costul vânzărilor, salariile personalului, amortizarea etc.), şi *pierderile* care pot apărea sau nu pe parcursul desfăşurării acestei activităţi (cele rezultate din calamităţi, dezastre naturale etc.)[2]. Acestea din urmă reprezintă diminuări ale beneficiilor economice şi, din acest punct de vedere, nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

Definiţia cheltuielilor include, totodată, şi pierderile nerealizate cum ar fi cele rezultate din creşterea cursului de schimb valutar. În contul de rezultate

---

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 21.
[2] E. Cohen, Analyse financière, 3e édition, Economica, Paris, 2000, p. 21.

ISBN 973-8095-30-1

pierderile se prezintă de obicei distinct (de regulă, la valoarea netă, exclusiv veniturile aferente) datorită importanței cunoașterii existenței și valorii acestora în procesul decizional.

În concluzie, *cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere* atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare, aferente diminuării unui activ (amortizarea imobilizărilor care micșorează valoarea acestora) sau creșterii unei datorii (drepturi salariale de plată), iar această sporire poate fi evaluată în mod credibil.

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza unei asocieri directe între costurile implicate și obținerea elementelor specifice de venit. Acest proces poartă denumirea de conectarea costurilor la veniturile din activitatea curentă și implică recunoașterea simultană sau combinată a veniturilor din activitatea curentă și a cheltuielilor care rezultă direct și concomitent din aceleași tranzacții sau alte evenimente (de exemplu, diversele componente ale cheltuielilor care contribuie la determinarea costului bunurilor vândute sunt recunoscute în același timp cu venitul din vânzarea bunurilor).

În situația în care se așteaptă să se obțină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile și când asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar vag sau indirect, cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza unor proceduri de repartizare sistematică și rațională. Această modalitate este deseori necesară în procesul recunoașterii cheltuielilor asociate cu utilizarea unor active (imobilizări necorporale și corporale), în astfel de cazuri cheltuiala purtând denumirea de amortizare. Aceste proceduri de repartizare au drept scop recunoașterea cheltuielilor în cadrul perioadelor contabile în care se consumă sau dispar beneficiile economice asociate acestor elemente.

O *cheltuială mai este recunoscută în contul de profit și pierdere* și atunci când:

a) un cost nu generează nici un beneficiu economic viitor sau beneficiile economice viitoare nu corespund ori încetează să mai corespundă criteriilor de recunoaștere în bilanț sub formă de activ;

b) apare o datorie fără recunoașterea unui activ (garantarea unui venit).

Reevaluarea sau ajustarea valorii activelor și datoriilor determină creșteri sau diminuări ale capitalurilor proprii. Deși acestea corespund definiției veniturilor și cheltuielilor, ele *nu sunt incluse în contul de profit și pierdere*, ci în

capitalurile proprii ca ajustări pentru menținerea capitalului sau ca rezerve din reevaluare.

2.1.4. Conceptele de capital şi de menținere a capitalului

În elaborarea situațiilor financiare capitalul poate fi abordat din următoarele două puncte de vedere:

a) financiar (banii investiți), capitalul fiind asimilat cu activele nete sau cu capitalul propriu;

b) fizic, capitalul reprezentând capacitatea de producție a întreprinderii.

Selectarea de către întreprindere a celui mai potrivit concept privind capitalul trebuie să se facă în acord cu necesitățile utilizatorilor situațiilor financiare. Dacă aceştia sunt preocupați, în primul rând, de menținerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a capitalului investit, atunci trebuie adoptat conceptul financiar al capitalului. Când însă preocuparea principală a acestora o constituie capacitatea de exploatare a unității se va utiliza conceptul fizic al capitalului.

Elementele prezentate anterior generează următoarele aspecte cu privire la capital:

♦ *menținerea capitalului financiar*. Potrivit acestui concept, profitul se defineşte ca fiind excedentul capitalului de la sfârşitul perioadei raportat la valoarea acestuia de la începutul perioadei, după excluderea oricăror aporturi ale proprietarilor şi distribuirii efectuate în timpul exercițiului către aceştia. Menținerea capitalului financiar poate fi evaluată atât în unități monetare nominale, cât şi în unități de putere de cumpărare constantă. În cazul în care capitalul este definit în termenii unităților monetare nominale, profitul reprezintă creşterea capitalului monetar nominal de-a lungul perioadei. Astfel, creşterile de prețuri ale activelor de-a lungul perioadei reprezintă profit, ele putând însă să nu fie recunoscute în acest fel până în momentul în care activele rezultă dintr-o tranzacție de vânzare. În situația în care conceptul de menținere a capitalului financiar este definit în termenii unităților de putere constantă de cumpărare, profitul reprezintă creşterea puterii de cumpărare în cursul perioadei. Astfel, doar acea parte a creşterii prețurilor activelor care depăşeşte nivelul general al prețurilor este considerată profit, în timp ce restul reprezintă o ajustare pentru menținerea capitalului, fiind o parte a capitalurilor proprii[1];

---

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 24.

ISBN 973-8095-30-1

♦ *menţinerea capitalului fizic.* Conform acestui concept, profitul se obţine doar atunci când capacitatea fizică productivă a întreprinderii la sfârşitul perioadei depăşeşte capacitatea fizică productivă de la începutul perioadei, după ce s-a exclus orice distribuire către proprietari şi orice contribuţie din partea acestora în cursul exerciţiului. Conceptul de menţinere a capitalului fizic necesită adoptarea costului curent ca bază de evaluare. Toate modificările de preţuri care afectează activele şi datoriile întreprinderii sunt privite ca modificări în măsurarea capacităţii productive fizice a acesteia, fiind tratate ca ajustări de menţinere a capitalului şi nu ca profit.

Din cele menţionate reiese că procesul de menţinere a capitalului ia în considerare modul în care o întreprindere defineşte capitalul pe care doreşte să îl menţină. Numai intrările de active suplimentare celor necesare pentru menţinerea capitalului pot fi considerate profit şi, prin urmare, câştig produs de capitalul investit. Aşadar, profitul reprezintă valoarea care rămâne după ce cheltuielile au fost deduse din venituri. Dacă cheltuielile depăşesc veniturile, valoarea rezultată este o pierdere netă.

Aspectele prezentate conduc, totodată, la concluzia că principala diferenţă dintre cele două concepte referitoare la menţinerea capitalului rezidă în tratamentul efectelor variaţiei preţurilor activelor şi obligaţiilor întreprinderii. În general, o întreprindere îşi menţine capitalul dacă la sfârşitul perioadei are un capital egal cu cel de la începutul perioadei, orice valoare în plus faţă de cea necesară menţinerii acestuia fiind considerată profit.

2.2. IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi individuale"

Această normă se aplică pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare consolidate ale unui grup de întreprinderi controlate exclusiv de societatea-mamă, precum şi pentru contabilizarea în conturile ei individuale a participaţiilor în filiale. *Metoda folosită în consolidarea societăţilor*, conform acestui standard, este ***integrarea globală***.

2.2.1. Aspecte preliminarii

Filiala reprezintă o întreprindere care este controlată (de o manieră exclusivă) de către o alta. *Societatea-mamă* este întreprinderea care are una sau mai

multe filiale. Ansamblul constituit din entitatea-mamă şi din filialele sale constituie un grup[1].

În spiritul IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi individuale", *situaţiile financiare consolidate* sunt reprezentate de situaţiile financiare ale unui grup, ca şi cum ar fi vorba despre o întreprindere unică. Partea din rezultatul net obţinut de filială şi din activul net al acesteia, atribuibilă participaţiilor care nu sunt deţinute direct sau indirect, prin filiale, de către societatea-mamă, poartă denumirea de *interes minoritar*.

Când o societate-mamă este ea însăşi filiala unei întreprinderi, obţinerea unei imagini de ansamblu a grupului din care aceasta face parte poate fi mai utilă decât cea a subansamblului pe care îl constituie împreună cu filialele sale, cunoscut fiind faptul că societatea de care depind acestea publică ea însăşi conturi de grup. Astfel, norma internaţională exonerează asemenea entităţi de la întocmirea de situaţii financiare consolidate în următoarele condiţii[2]:

♦ acţionarii minoritari sunt informaţi despre decizia întreprinderii şi nu se opun acesteia;

♦ titlurile emise de întreprindere (acţiuni, obligaţiuni etc.) nu sunt cotate;

♦ întreprinderea nu a demarat formalităţile vizând cotarea titlurilor la bursă.

O astfel de societate-mamă va reliefa, în situaţiile sale financiare, motivele pentru care nu au fost întocmite situaţii financiare consolidate, modul în care au fost contabilizate filialele sale, precum şi numele şi sediul social ale unităţii consolidante.

O problemă de mare importanţă, tratată de IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi individuale", vizează *perimetrul de consolidare*. Cu privire la acest aspect norma face referire la entităţile supuse în mod obligatoriu procesului de consolidare, precum şi la situaţiile în care o întreprindere trebuie sau poate fi exclusă din ansamblul consolidat.

Societatea-mamă, emitentă de situaţii financiare consolidate, va conso-

---

[1]B. Lebrun, Les comptes consolidés, DEMOS, Paris, 1998, p. 46.
[2]B. Raffournier, Op. cit., p. 246.

ISBN 973-8095-30-1

lida toate filialele din țară și din străinătate ce sunt *controlate*[1] de către aceasta, mai puțin pe acelea care trebuie excluse de la consolidare. Noțiunea de control nu are totuşi o abordare unitară la nivel internațional, existând diferențe între acest standard şi normele americane. Astfel, în Statele Unite controlul este asimilat cu deținerea majorității drepturilor de vot, o participație minoritară neputând fi consolidată prin integrare globală. Alte diferențe se referă la următoarele[2]:

♦ toate societățile care posedă filiale trebuie să întocmească conturi consolidate; nu există cazuri de scutire asemănătoare cu cele cuprinse în IAS 27 „Situații financiare consolidate şi individuale";

♦ caracterul temporar de deținere a unei participații nu este un motiv de excludere din perimetrul de consolidare;

♦ în bilanțul consolidat, interesele minoritare nu sunt incluse în capitalurile proprii, ci prezentate între acestea şi datorii.

Potrivit IAS 27 „Situații financiare consolidate şi individuale", investițiile în filialele incluse în situațiile financiare consolidate trebuie reflectate, în situațiile financiare separate ale societății-mamă, la *cost*, contabilizate prin folosirea *metodei punerii în echivalență* sau evidențiate ca *active financiare disponibile pentru vânzare*, în conformitate cu IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare" (revizuit în 2003).

Dacă unele filiale sunt excluse de la consolidare, investițiile întreprinderii consolidante în cadrul acestora trebuie înregistrate tot în conformitate cu cele trei modalități prezentate anterior.

2.2.2. Alte elemente privind situațiile financiare consolidate

Situațiile financiare consolidate trebuie întocmite în baza unor politici contabile uniforme pentru tranzacții asemănătoare şi alte evenimente în circumstanțe similare. În cazul în care societatea-mamă sau o filială utilizează, în conturile sale individuale, metode diferite de cele adoptate în consolidare, situațiile financiare trebuie retratate în consecință. Dacă acest lucru nu este posibil, în situațiile financiare specificate trebuie prezentate şi ponderile elementelor pen-

---

[1] Existența ***controlului*** presupune deținerea, direct sau indirect, prin filiale, a mai mult de 50% din drepturile de vot ale unei întreprinderi, în afara faptului când poate fi clar demonstrat că o astfel de relație de proprietate nu poate constitui un control.

[2] B. Raffournier, Op. cit., p. 261.

tru care s-au aplicat politici contabile diferite.

Înțelegerea acestor aspecte este ușurată de următorul exemplu: întreprinderea-mamă „SM" amortizează utilajele sale folosind regimul linear, iar filiala sa „A" în conformitate cu cel degresiv. Datele evidențiate în contabilitate sunt surprinse cu ajutorul tabelului 2.1.

TABELUL 2.1

AMORTIZAREA UTILAJELOR SOCIETĂȚII „A" PRIN CELE DOUĂ METODE DE AMORTIZARE ȘI EVIDENȚIEREA DIFERENȚELOR OBȚINUTE

Nr. crt.	Exerciții	Amortizare degresivă	Amortizare lineară	Diferențe de amortizare (col. 2 - col. 3)
0	1	2	3	4
1	Anterioare	40.000	24.000	+ 16.000
2	„N"	12.000	6.000	+ 6.000
3	**TOTAL**	**52.000**	**30.000**	**+ 22.000**

Conform datelor din tabelul 2.1 se observă că utilizarea metodei degresive a condus la înregistrarea în conturile individuale ale entității „A" a unor cheltuieli cu amortizarea mai mari decât cele care s-ar obține în situația folosirii regimului linear, atât în anii anteriori (+ 16.000 lei), cât și în exercițiul curent (+ 6.000 lei). Întrucât metoda de amortizare folosită în consolidare este cea lineară, reiese că unitatea „A" va trebui să facă o retratare a valorilor evidențiate în conturile individuale astfel încât acestea să fie conforme cu regimul de amortizare utilizat de către grup. Prin urmare, cheltuielile cu amortizarea vor trebui diminuate atât în anii anteriori, fapt care va duce la majorarea rezultatului aferent exercițiilor respective și, deci, a rezervelor, cât și în exercițiul curent, așa cum rezultă și din următoarele articole contabile:

♦ pentru anii anteriori:

Amortizarea utilajelor = Rezerve 16.000 16.000

♦ pentru exercițiul „N":

Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = Amortizarea utilajelor 6.000 6.000

♦ închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat = Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor 6.000 6.000

Trebuie remarcat faptul că aceste retratări, făcute doar în socopul consolidării, nu sunt raportate în situațiile financiare individuale de către filiala „A".

În cazul în care datele generate de situațiile financiare consolidate nu

ISBN 973-8095-30-1

sunt suficiente pentru a se realiza o imagine fidelă a activității unității, în cadrul acestora vor trebui adăugate informațiile suplimentare necesare. Când aplicarea unei prevederi nu corespunde, în situații extraordinare, cerinței de furnizare a unei imagini fidele, se va face abatere de la această prevedere atât cât este necesar pentru obținerea unei imagini fidele. Printr-o notă la conturile consolidate vor fi menționate, totodată, detalii cu privire la neaplicarea prevederii respective, precum și la efectele acesteia asupra activelor, datoriilor, capitalului propriu, rezultatului etc.

Deoarece situațiile financiare consolidate reprezintă situația operațiunilor grupului vis-à-vis de mediul exterior trebuie eliminate conturile, operațiunile și profiturile interne. Acest lucru se realizează prin soldarea creanțelor/datoriilor și cheltuielilor/veniturilor reciproce.

Pentru înțelegerea aspectelor prezentate, presupunem că societatea-mamă „SM" a împrumutat filiala sa „F" cu suma de 10.000 lei, percepând o dobândă anuală de 10%. În urma acestei operațiuni entitatea dominantă înregistrează în conturile sale individuale o creanță, iar filiala „F" o datorie de aceiași mărime. Dobânda aferentă împrumutului acordat va semnifica pentru „SM" un venit, iar pentru societatea consolidată o cheltuială de aceiași valoare. Întrucât la nivelul ansamblului consolidat nu se modifică nici trezoreria grupului (fig. 2.2), nici contul de rezultate consolidat, creanța/datoria și, respectiv, venitul/cheltuiala reciproce trebuie eliminate.

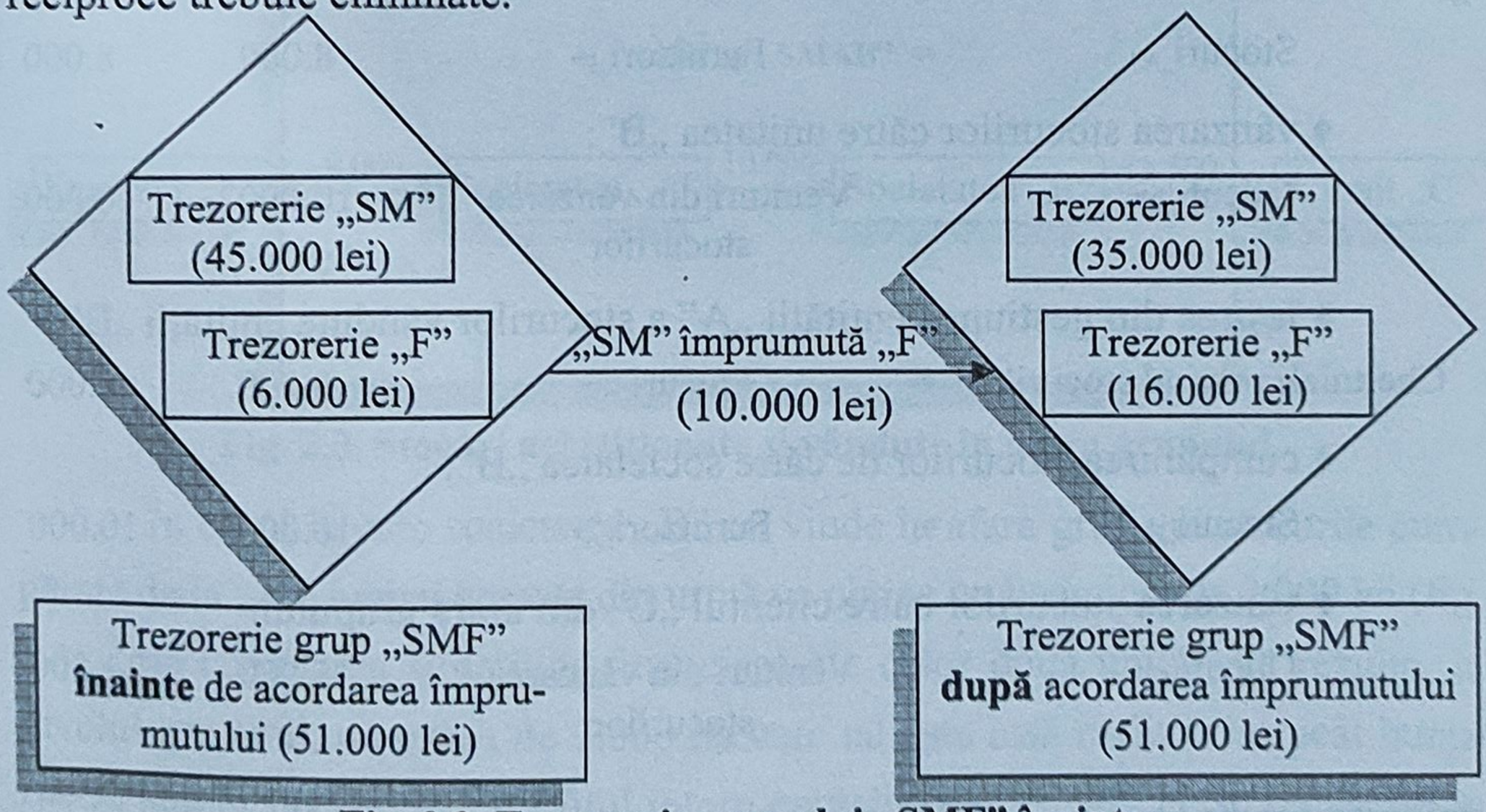

Fig. 2.2. Trezoreria grupului „SMF" înainte și după acordarea împrumutului

Cele menționate se evidențiază în contabilitate astfel:

Datorii„F"	=	Creanțe„SM"	10.000	10.000
Venituri din dobânzi„SM"	=	Cheltuieli privind dobânzile„F"	1.000	1.000

Dacă între unitățile grupului există tranzacții cu stocuri, spre exemplu, fără ca acestea să părăsească ansamblul consolidat, atunci între aceste entități vor apărea profituri interne care trebuie eliminate. Când, dimpotrivă, stocurile care fac obiectul tranzacției între societățile cuprinse în ansamblul consolidat nu se mai află pe stoc la nici una dintre acestea, rezultatele obținute vor fi recunoscute ca atare (profit sau pierdere, după caz).

Considerăm, în acest sens, că între două întreprinderi „A" şi „B", membre ale grupului „SMAB", se efectuează următoarea tranzacție: unitatea „A" vinde stocuri entității „B", în valoare de 10.000 lei, din categoria celor cumpărate de la furnizorul „F" la costul de achiziție de 8.000 lei[1]. Societatea „B" vinde apoi stocurile cumpărate de la „A" unui client („C") pentru suma de 11.500 lei (fig. 2.3).

Operațiunile care au loc şi articolele contabile care intervin pentru înregistrarea acestora sunt:

♦ achiziționarea stocurilor de către întreprinderea „A" de la furnizorul „F":

Stocuri„A"	=	Furnizori„F"	8.000	8.000

♦ vânzarea stocurilor către unitatea „B":

Clienți„B"	=	Venituri din vânzarea stocurilor	10.000	10.000

♦ ieşirea din gestiunea entității „A" a stocurilor vândute entității „B":

Cheltuieli privind stocurile	=	Stocuri„A"	8.000	8.000

♦ cumpărarea stocurilor de către societatea „B":

Stocuri„B"	=	Furnizori„A"	10.000	10.000

♦ vânzarea stocurilor către clientul „C" din afara grupului:

Clienți„C"	=	Venituri din vânzarea stocurilor	11.500	11.500

[1] Întrucât pentru înțelegerea exemplului considerat taxa pe valoarea adăugată nu este relevantă, aceasta nu s-a mai luat în calcul.

ISBN 973-8095-30-1

♦ descărcarea gestiunii întreprinderii „B” de stocurile vândute:

Cheltuieli privind stocurile	=	Stocuri„B"	10.000	10.000

♦ închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli la unitatea „A”:

Rezultat„A"	=	Cheltuieli privind stocurile	8.000	8.000
Venituri din vânzarea stocurilor	=	Rezultat„A"	10.000	10.000

♦ închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli la entitatea „B”:

Rezultat„B"	=	Cheltuieli privind stocurile	10.000	10.000
Venituri din vânzarea stocurilor	=	Rezultat„B"	11.500	11.500

Din înregistrările prezentate reiese că profitul obținut de societățile „A” şi „B” este de 2.000 lei (10.000 lei – 8.000 lei = 2.000 lei), respectiv 1.500 lei (11.500 lei – 10.000 lei = 1.500 lei), ceea ce înseamnă că la nivelul grupului „SMAB” s-a înregistrat un profit de 3.500 lei. Dacă ne raportăm direct la grup se constată că acesta a achiziționat stocurile, prin intermediul întreprinderii „A”, cu suma de 8.000 lei şi le-a vândut unei unități din afara lui („C”), prin entitatea „B”, pentru suma de 11.500 lei, obținând în acest fel un profit de 3.500 lei (11.500 lei – 8.000 lei = 3.500 lei) care este recunoscut.

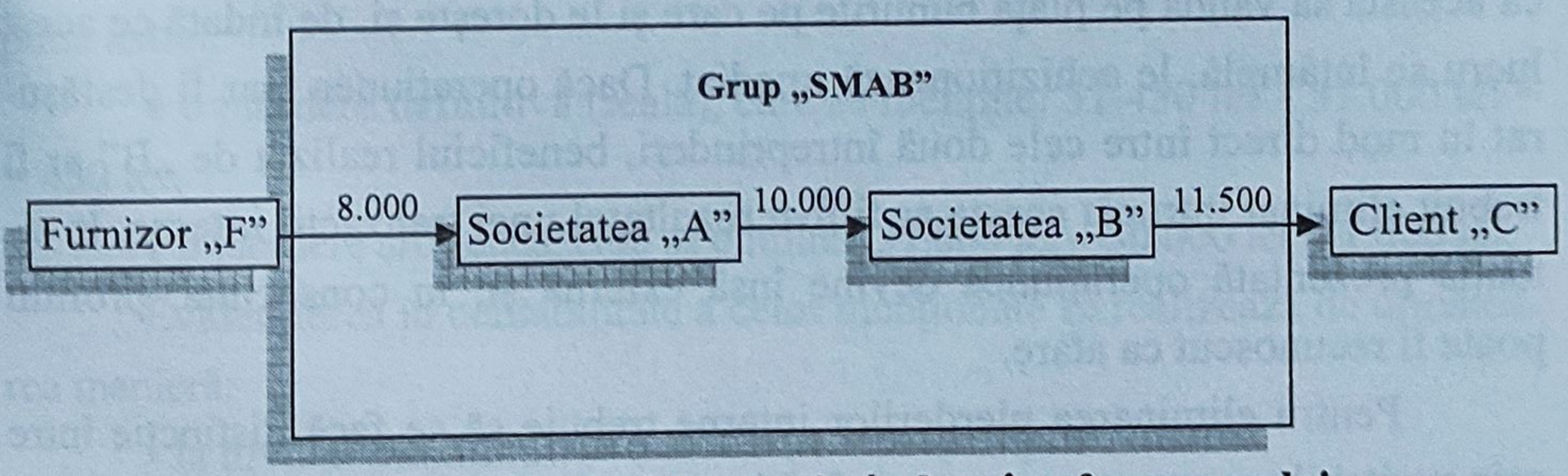

Fig. 2.3. Stocuri achiziționate şi vândute în afara grupului

În cazul în care societatea „B” nu vinde în afara grupului stocurile cumpărate de la „A”, numai aceasta din urmă va obține un beneficiu de 2.000 lei (fig. 2.4). Prin cumularea situațiilor financiare ale celor două unități va rezulta, la nivelul grupului, un profit de 2.000 lei care nu este însă realizat întrucât bunurile se află în stoc la „B”. Profitul intern contabilizat de „A”, ce se regăseşte în valoarea stocurilor de la „B”, trebuie, prin urmare, eliminat.

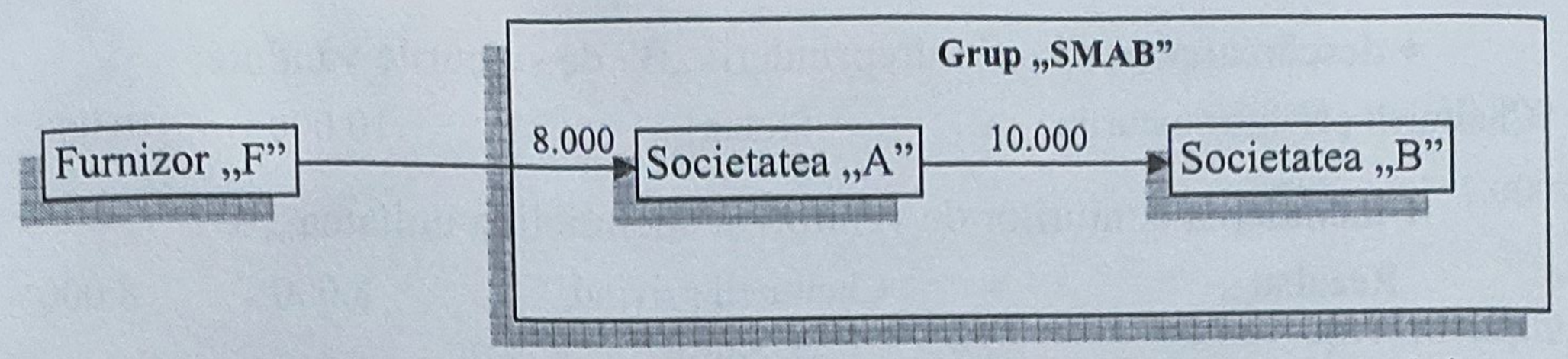

Fig. 2.4. Stocuri achiziționate care nu sunt vândute în afara grupului

Diminuarea stocului final antrenează o creştere a costului stocurilor vândute, conform relației[1]:

Costul stocurilor vândute = achiziții + stoc inițial – stoc final (4)

Înregistrările contabile care se fac în acest caz pot fi prezentate astfel:

- la nivelul bilanțului:

$Rezultat_{„A”}$	=	$Stocuri_{„B”}$	2.000	2.000

- la nivelul contului de rezultate:

Cheltuieli privind stocurile	=	$Rezultat_{„A”}$	2.000	2.000

Profiturile obținute cu ocazia tranzacțiilor între societățile aceluiaşi grup trebuie, în principiu, eliminate. Totuşi, o cale legală de a nu elimina aceste profituri interne este realizarea tranzacțiilor pe o piață. Astfel, dacă o societate „A” vrea să cumpere anumite bunuri de la o entitate „B” din cadrul aceluiaşi grup poate recurge la următoarea stratagemă: stabileşte cu unitatea „B” ca aceasta să vândă pe piață bunurile pe care şi le doreşte şi, de îndată ce acest lucru se întâmplă, le achiziționează imediat. Dacă operațiunea s-ar fi desfăşurat în mod direct între cele două întreprinderi, beneficiul realizat de „B” ar fi trebuit eliminat întrucât acesta ar fi fost rezultatul unei tranzacții interne. În situația prezentată operațiunea devine însă externă şi, în consecință, profitul poate fi recunoscut ca atare.

Pentru eliminarea pierderilor interne trebuie să se facă distincție între cele veritabile, ce au un caracter definitiv, şi acelea care rezultă doar din utilizarea unui preț de transfer inferior valorii reale a activelor vândute. Când o tranzacție internă este încheiată în condiții normale de piață, iar din aceasta decurge o pierdere la vânzare, ea este definitivă pentru că rezultatul ar fi fost acelaşi şi dacă cumpărătorul bunurilor revândute n-ar fi făcut parte din grup. Dar tranzacțiile între societățile aceluiaşi grup sunt adesea încheiate la prețuri care elu-

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 253.

ISBN 973-8095-30-1

dează valoarea justă a activelor la care se referă în scopul optimizării rezultatelor la nivelul grupului şi a minimizării sarcinii fiscale totale. În acest caz pierderea, care nu este decât consecința unui preț de vânzare subevaluat în mod voluntar, trebuie eliminată deoarece ea nu are un caracter real.

Pentru demonstrarea aspectelor menționate presupunem că întreprinderea „A" posedă stocuri ce au fost cumpărate de la o altă societate din cadrul grupului („B") pentru suma de 30.000 lei. Ultima societate („B") a achiziționat aceste active circulante materiale la valoarea de 31.450 lei. Rezultă, aşadar, că în urma tranzacției efectuate între cele două entități s-ar înregistra la „B" o pierdere de 1.450 lei. Acest exemplu presupune o interpretare mai amplă, şi anume:

a) în cazul în care la închiderea exercițiului stocurile deținute de „A" au într-adevăr o valoare justă de 30.000 lei, pierderea de la întreprinderea „B" este reală şi, în consecință, definitivă. Dacă dimpotrivă această valoare este mai mare decât 31.450 lei, pierderea este total artificială şi trebuie eliminată;

b) în situația în care valoarea stocurilor este cuprinsă între 30.000 lei şi 31.450 lei, numai fracțiunea pierderii corespunzătoare diferenței dintre prețul de cesiune al stocurilor şi valoarea justă a acestora la închiderea exercițiului trebuie eliminată. Dacă presupunem, spre exemplu, o valoare reală a bunurilor de această natură de 31.000 lei, pierderea constatată de unitatea „B" se descompune astfel:

♦ o pierdere definitivă (reală), care se menține: 31.450 lei – 31.000 lei = = 450 lei;

♦ o pierdere artificială, care se elimină: 31.000 lei – 30.000 lei = 1.000 lei.

Evidențierea în contabilitate a celor menționate se realizează de următoarea manieră:

▪ la nivelul bilanțului:

$Stocuri_{„A"}$	=	$Rezultat_{„B"}$	1.000	1.000

▪ la nivelul contului de rezultate:

$Rezultat_{„B"}$	=	Cheltuieli privind stocurile	1.000	1.000

În urma celor prezentate se impune o concluzie. Indiferent de faptul că profiturile sau pierderile interne au fost realizate de către societatea-mamă sau de una dintre filialele sale, acestea trebuie eliminate în totalitate.

În situația în care se obțin rezultate deficitare, partea care revine acționarilor minoritari este limitată la partea acestora în capitalul filialei, iar diferența (dacă există) este suportată de întreprinderea-mamă. Dacă ulterior filiala realizează beneficii, acestea sunt atribuite în totalitate entității consolidante până când întreaga diferență a fost acoperită. Această dispoziție nu se aplică și în cazul în care acționarii minoritari au obligația și capacitatea de-a acoperi pierderile dincolo de valoarea aporturilor lor[1].

În sprijinul înțelegerii acestor aspecte vine exemplul următor: filiala „A", deținută în proporție de 80%, prezintă la sfârșitul exercițiului „N" următoarea situație a capitalurilor proprii:

- ♦ capital social = 25.000 lei;
- ♦ pierderi reportate = – 10.000 lei;
- ♦ rezultatul exercițiului „N" = – 20.000 lei;

TOTAL CAPITAL PROPRIU = – 5.000 lei.

Pierderea cumulată (– 30.000 lei) se repartizează în felul următor:

- ♦ societății-mamă = – 30.000 lei x 80% = – 24.000 lei;
- ♦ acționarilor minoritari = – 30.000 lei x 20% = – 6.000 lei.

Partea din capitalul filialei se împarte astfel:

- ♦ societății-mamă = 25.000 lei x 80% = 20.000 lei;
- ♦ acționarilor minoritari = 25.000 lei x 20% = 5.000 lei.

Luând în considerare datele obținute se constată că pierderea repartizată acționarilor minoritari (– 6.000 lei) depășește mărimea care li se cuvine din capitalul filialei (5.000 lei). Prin urmare, rezultatul nefavorabil atribuibil asociaților externi va fi limitat la suma de 5.000 lei, iar diferența de 1.000 lei va fi suportată de societatea-mamă care va înregistra o pierdere totală de 25.000 lei [– 24.000 lei (pierderea ce i se cuvine din rezultatul filialei „A") + (– 1.000 lei)= = – 25.000 lei].

Dacă în anul „N+1" unitatea „A" obține un profit de 3.000 lei, acesta va fi repartizat societății-mamă în totalitate, astfel: (3.000 lei x 80%) + 600 lei[2] = = 3.000 lei. Întreprinderea consolidantă mai trebuie să primească, așadar, suma

---

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 259.

[2] Reprezintă o parte din pierderea cuvenită acționarilor minoritari (1.000 lei) care a fost suportată în exercițiul precedent de entitatea dominantă.

ISBN 973-8095-30-1

de 400 lei din partea ce le revine acţionarilor minoritari din profitul filialei. În ipoteza în care în exerciţiul „N+2" aceasta raportează un profit de 4.500 lei, el va fi distribuit în felul următor:

- ♦ societăţii-mamă = (4.500 lei x 80%) + 400 lei = 4.000 lei;
- ♦ acţionarilor minoritari = 4.500 lei – 4.000 lei = 500 lei.

Interesele minoritare care apar în bilanţul consolidat reprezintă partea ce revine acţionarilor din afara grupului în activul net al unei filiale. Clasarea acestor interese depinde de modul de abordare a consolidării care se poate face din punctul de vedere al societăţii-mamă sau al entităţii economice. În conformitate cu prima abordare, interesele minoritare sunt clasate la datorii, în timp ce potrivit celei de-a doua acestea sunt incluse în capitalurile proprii.

Multă vreme nu s-a făcut o tranşare între aceste două concepte, delimitarea realizându-se totuşi odată cu revizuirea IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi individuale", când interesele minoritare au fost incluse în capitalurile proprii consolidate, separat de partea corespunzătoare societăţii-mamă. De asemenea, partea care revine acţionarilor minoritari din rezultatul filialei nu trebuie prezentată ca o cheltuială, ci ca un element al rezultatului consolidat.

În situaţiile financiare consolidate este necesar să fie realizate anumite ajustări referitoare la valorile aferente acţiunilor din filialele consolidate, cum ar fi:

- ♦ introducerea unui post în bilanţ, după „Capital şi rezerve", numit *„Participaţii minoritare"*, care va evidenţia cota-parte din capitalul propriu (fără rezultat) al unităţilor controlate aferente minoritarilor la data întocmirii bilanţului;
- ♦ evidenţierea în bilanţ a *„Rezultatului aferent participaţiilor minoritare"*, distinct de *„Rezultatul grupului"*, ce va înregistra partea din rezultatul societăţilor dominate care revine interesului minoritar;
- ♦ adăugarea unui element în cadrul contului de profit şi pierdere, după *„Rezultatul ansamblului consolidat"*, denumit *„Rezultat aferent participaţiilor minoritare"*, care va evidenţia rezultatul aferent interesului minoritar.

Situaţiile financiare consolidate trebuie să cuprindă, de asemenea, o listă a filialelor considerate semnificative, incluzând denumirea, ţara de înmatriculare sau de rezidenţă, ponderea participaţiilor în capitalul propriu şi, în cazul în

care diferă, ponderea din numărul de voturi deținute. Totodată, în situațiile financiare separate ale societății dominante se va face o descriere a metodei folosite pentru contabilizarea filialelor.

Mai mult decât atât. Este necesar să se specifice motivele pentru care o filială nu a fost consolidată în cazul în care aceasta a fost exclusă din consolidare. Vor trebui, de asemenea, prezentate efectele achiziției și înstrăinării filialelor asupra situației financiare la data raportării, asupra rezultatelor perioadei pentru care se face raportarea și asupra valorilor corespunzătoare perioadei anterioare.

Alte elemente care trebuie semnalate vizează natura relațiilor pe care societatea-mamă le are cu acele filiale în care nu deține, direct sau indirect, majoritatea drepturilor de vot, precum și influența pe care achizițiile și cesiunile de filiale o au as upra capitalului propriu consolidat. Denumirea entității în care se deține, direct sau indirect, mai mult de jumătate din numărul drepturilor de vot, dar care, datorită absenței controlului, nu este o filială, constituie un alt element care trebuie, de asemenea, evidențiat.

2.3. IAS 28 „Participații în întreprinderile asociate"

Această normă se aplică întreprinderilor asupra cărora societatea consolidantă exercită o influență semnificativă. *Consolidarea societăților* potrivit acestui standard se face prin ***metoda punerii în echivalență***.

2.3.1. Considerații generale

Potrivit IAS 28 „Participații în întreprinderile asociate", *întreprinderea asociată* este acea unitate în care investitorul are o influență semnificativă și care nu este nici filială a acestuia, nici asociere în participație. Autoritatea de a participa la luarea deciziilor de politică financiară și operațională a întreprinderii asociate, dar nu și de a controla aceste politici poartă denumirea de *influență semnificativă*.

Deținerea direct sau indirect, prin intermediul filialelor, a unei participații de 20% sau mai mult din drepturile de vot ale unei întreprinderi presupune exercitarea unei influențe semnificative asupra acesteia, cu excepția faptului în care se poate demonstra clar că nu aceasta este situația. Dacă investitorul de-

ISBN 973-8095-30-1

ține, direct sau indirect, prin intermediul filialelor, mai puțin de 20% din numărul voturilor în întreprinderea în care el a investit, se presupune că acesta nu exercită o influență semnificativă, în afara cazului în care se poate demonstra clar că există o astfel de influență.

2.3.2. Situațiile financiare consolidate

Participațiile care asigură exercitarea unei influențe semnificative pot fi tratate prin *metoda punerii în echivalență*, la *costul de achiziție* sau la *valoarea justă*. Primele două metode diferă în mod esențial prin maniera în care sunt înregistrate beneficiile întreprinderii asociate.

2.3.2.1. Metoda costului de achiziție

Potrivit acestei metode, un investitor înregistrează participația sa la cost atât timp cât nu are loc o depreciere. *Numai beneficiile distribuite de întreprinderea asociată sunt contabilizate de acționar*. El recunoaşte veniturile doar în măsura în care primeşte repartizări din profiturile nete cumulate ale întreprinderii în care a investit, *beneficii ce iau naştere ulterior datei de achiziție*. Repartizările primite în plus față de aceste profituri sunt considerate o recuperare a investiției şi sunt înregistrate ca o reducere a costului acesteia[1].

Aspectele menționate reies cu uşurință din următorul exemplu: societatea „A" a cumpărat pe data de 15.02.„N" acțiuni la o întreprindere „B", pe care le-a plătit cu suma de 35.600 lei. În luna mai prima unitate primeşte dividende în valoare de 5.600 lei. Deoarece dividendele sunt prelevate din rezultatul exercițiului „N-1", adică din beneficiul care a luat naştere înainte de data achiziției titlurilor, distribuția unei părți din profit sub această formă nu constituie un venit financiar pentru „A", ci o reducere a costului participației. Valoarea acesteia ajunge, prin urmare, de la 35.600 lei la 30.000 lei (35.600 lei – 5.600 lei = 30.000 lei). Această operațiune necesită întocmirea de către entitatea „A" a următorului articol contabil:

Conturi la bănci	=	Participații	5.600	5.600

După scurgerea exercițiului în care s-au cumpărat titlurile nu este uşor

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 268.

întotdeauna să se determine originea dividendelor. Pare normal a se considera că un dividend a fost prelevat din rezultatele anterioare datei achiziției participației în situația în care distribuirile cumulate depășesc beneficiile constatate la acea dată. În caz contrar, se poate afirma că dividendele obținute se referă la rezultatele înregistrate după data cumpărării acțiunilor.

Să presupunem că acțiunile deținute de întreprindere „A" la societatea „B" reprezintă 30% din capitalul celei din urmă. Aceste titluri au fost achiziționate pe data de 01.05.„N", iar rezultatele obținute şi dividendele distribuite de „B" arată ca în tabelul 2.2.

TABELUL 2.2

REZULTATE OBȚINUTE ŞI DIVIDENDE DISTRIBUITE DE SOCIETATEA „B" ÎN ANII „N" ŞI „N+1"

Nr. crt.	Specificație	Exercițiul	
		„N"	„N+1"
1	Profit	16.200	19.000
2	Dividende distribuite	8.000	10.600

Întrucât achiziția participației la entitatea „B" a fost făcută pe data de 01.05.„N", iar profitul acestui exercițiu este de 16.200 lei, se poate considera că beneficiul realizat după data menționată este de 10.800 lei (16.200 lei x 8 luni / / 12 luni = 10.800 lei). Deoarece această valoare este superioară dividendelor distribuite în anul „N+1" (10.600 lei), ele pot fi considerate ca fiind prelevări din beneficiile posterioare datei cumpărării acțiunilor şi, în consecință, trebuie contabilizate ca venituri în măsura proporției deținute (30%):

Conturi la bănci = Venituri din dividende 3.180 3.180[1]

În cazul în care profitul din exercițiul „N" ar fi fost, spre exemplu, de 12.000 lei, beneficiul înregistrat după data achiziției titlurilor (01.05.„N") ar fi reprezentat 8.000 lei (12.000 lei x 8 luni / 12 luni = 8.000 lei). Reiese, prin urmare, că mărimea dividendelor distribuite în anul „N+1" (10.600 lei) este superioară profitului obținut în exercițiul „N" de la data cumpărării acțiunilor (8.000 lei), ceea ce conduce la concluzia că o parte din beneficii privesc şi anii anteriori („N-1" etc.). În această situație rezultă o diferență totală între cele două valori de 2.600 lei (10.600 lei – 8.000 lei = 2.600 lei) care trebuie considerată ca o prelevare din profiturile anterioare datei dobândirii participației. Distribuirile din exercițiul „N+1" se contabilizează astfel:

[1] 10.600 lei x 30% = ***3.180 lei***.

ISBN 973-8095-30-1

Conturi la bănci	=	%	3.180	
		Participații		780[1]
		Venituri din dividende		2.400[2]

Să extindem exemplul luat şi la anul „N+2" și să considerăm că rezultatele obținute şi dividendele distribuite de întreprinderea „B" sunt cele din tabelul 2.3.

TABELUL 2.3

REZULTATE OBȚINUTE ŞI DIVIDENDE DISTRIBUITE DE SOCIETATEA „B" ÎN ANII „N", „N+1" ŞI „N+2"

Nr. crt.	Specificație	Exercițiul		
		„N"	„N+1"	„N+2"
1	Profit	16.200	19.000	–
2	Dividende distribuite	8.000	10.600	20.000

Modalitatea de calcul şi înregistrare în contabilitate a aspectelor aferente exercițiului „N+1", surprinsă anterior, este următoarea:

Conturi la bănci	=	Venituri din dividende	3.180	3.180

Pentru a vedea însă ce se întâmplă în anul „N+2", trebuie comparate valorile cumulate ale beneficiilor obținute şi dividendelor distribuite în perioada 01.05.„N" - 31.12.„N+1":

- ♦ profit cumulat = 10.800 lei + 19.000 lei = 29.800 lei;
- ♦ dividende distribuite cumulate = 10.600 lei + 20.000 lei = 30.600 lei;

Diferențe = 30.600 lei – 29.800 lei = 800 lei.

Întrucât dividendele distribuite (30.600 lei) sunt mai mari decât profiturile obținute de la data achiziției participației (29.800 lei), suma de 800 lei trebuie considerată ca o prelevare din profiturile anterioare datei dobândirii participației. Distribuirile din exercițiul „N+2" se evidențiază în contabilitate în felul următor:

Conturi la bănci	=	%	6.000[3]	
		Participații		240[4]
		Venituri din dividende		5.760[5]

Dacă se cumulează sumele înregistrate în conturi în exercițiile „N+1" şi „N+2" se obțin pentru acestea următoarele valori:

---

[1] 2.600 lei x 30% = ***780 lei*** sau 3.180 lei – 2.400 lei = ***780 lei***.
[2] 3.180 lei – 780 lei = ***2.400 lei*** sau 8.000 lei x 30% = ***2.400 lei***.
[3] 20.000 lei x 30% = ***6.000 lei***.
[4] 800 lei x 30% = ***240 lei*** sau 6.000 lei – 5.760 lei = ***240 lei***.
[5] 6.000 lei – 240 lei = ***5.760 lei*** sau 29.800 lei x 30% = ***5.760 lei***.

Conturi la bănci	=	%	3.180	
		Participații		780[1]
		Venituri din dividende		2.400[2]

Să extindem exemplul luat şi la anul „N+2” şi să considerăm că rezultatele obținute şi dividendele distribuite de întreprinderea „B” sunt cele din tabelul 2.3.

TABELUL 2.3

REZULTATE OBȚINUTE ŞI DIVIDENDE DISTRIBUITE DE SOCIETATEA „B” ÎN ANII „N”, „N+1” ŞI „N+2”

Nr. crt.	Specificație	Exercițiul		
		„N”	„N+1”	„N+2”
1	Profit	16.200	19.000	–
2	Dividende distribuite	8.000	10.600	20.000

Modalitatea de calcul şi înregistrare în contabilitate a aspectelor aferente exercițiului „N+1”, surprinsă anterior, este următoarea:

Conturi la bănci	=	Venituri din dividende	3.180	3.180

Pentru a vedea însă ce se întâmplă în anul „N+2”, trebuie comparate valorile cumulate ale beneficiilor obținute şi dividendelor distribuite în perioada 01.05.„N” - 31.12.„N+1”:

- ♦ profit cumulat = 10.800 lei + 19.000 lei = 29.800 lei;
- ♦ dividende distribuite cumulate = 10.600 lei + 20.000 lei = 30.600 lei;

Diferențe = 30.600 lei – 29.800 lei = 800 lei.

Întrucât dividendele distribuite (30.600 lei) sunt mai mari decât profiturile obținute de la data achiziției participației (29.800 lei), suma de 800 lei trebuie considerată ca o prelevare din profiturile anterioare datei dobândirii participației. Distribuirile din exercițiul „N+2” se evidențiază în contabilitate în felul următor:

Conturi la bănci	=	%	6.000[3]	
		Participații		240[4]
		Venituri din dividende		5.760[5]

Dacă se cumulează sumele înregistrate în conturi în exercițiile „N+1” şi „N+2” se obțin pentru acestea următoarele valori:

---

[1] 2.600 lei x 30% = ***780 lei*** sau 3.180 lei – 2.400 lei = ***780 lei***.
[2] 3.180 lei – 780 lei = ***2.400 lei*** sau 8.000 lei x 30% = ***2.400 lei***.
[3] 20.000 lei x 30% = ***6.000 lei***.
[4] 800 lei x 30% = ***240 lei*** sau 6.000 lei – 5.760 lei = ***240 lei***.
[5] 6.000 lei – 240 lei = ***5.760 lei*** sau 29.800 lei x 30% = ***5.760 lei***.

- ♦ conturi la bănci = 3.180 lei + 6.000 lei = 9.180 lei;
- ♦ participații = – 240 lei;
- ♦ venituri din dividende = 3.180 lei + 5.760 lei = 8.940 lei.

O manieră mai simplă de a urmări ce se întâmplă în exercițiul „N+2", şi care conduce la obținerea aceloraşi rezultate, vizează efectuarea următoarelor calcule:

♦ cumularea profitului din perioada 01.05„N" - 31.12.„N+1": 10.800 lei + + 19.000 lei = 29.800 lei, ceea ce înseamnă că veniturile care ar reveni societății „A" în virtutea deținerii sale ar fi de 8.940 lei (29.800 lei x 30% = 8.940 lei);

♦ cumularea dividendelor distribuite în anii „N+1" şi „N+2": 10.600 lei + + 20.000 lei = 30.600 lei, din care 9.180 lei (30.600 lei x 30% = 9.180 lei) aparţin întreprinderii „A".

După cum se observă din calculele efectuate, valoarea cumulată a dividendelor distribuite către unitatea „A" (9.180 lei) este mai mare decât cota-parte din profiturile obținute de entitatea „B" în perioada de raportare (8.940 lei), ceea ce înseamnă că o parte din beneficii privesc şi anii anteriori (9.180 lei – 8.940 lei = 240 lei). Această valoare va reprezenta o recuperare parțială a investiției făcute care va conduce, în consecință, la diminuarea costului participației, potrivit următoarei înregistrări contabile:

Conturi la bănci	=	%	9.180	
		Participații		240
		Venituri din dividende		8.940

2.3.2.2. Metoda punerii în echivalență

Potrivit acestei metode, participația este reevaluată în fiecare an în funcție de rezultatele întreprinderii asociate şi de alte evenimente care afectează fondurile proprii ale acesteia (reevaluarea activelor, regruparea întreprinderilor etc.). IASB consideră că dividendele primite nu furnizează o măsură corectă a beneficiului ce revine unui investitor pentru că ele nu sunt adesea în raport cu rezultatele întreprinderii asociate. El are responsabilitate în ceea ce priveşte performanțele întreprinderii în care a investit şi implicit în ceea ce priveşte rentabilitatea investiției sale. Deoarece integrează, în situațiile financiare consolidate, partea sa din rezultatele unei întreprinderi asupra căreia exercită o influență semnificativă, se oferă în acest mod o analiză a câştigurilor şi a investiției pe baza căreia

ISBN 973-8095-30-1

pot fi calculați indicatori mult mai utili. Prin urmare, aplicarea metodei punerii în echivalență furnizează mai multe informații despre activele nete şi venitul net al investitorului.

Din cele relatate se impune o concluzie. Folosirea punerii în echivalență este obligatorie în conturile consolidate. Singurele scutiri de la această obligație se referă la faptul că[1]:

♦ participațiile sunt achiziționate doar în scopul de a fi cedate în 12 luni de la achiziție şi pentru care conducerea caută activ un cumpărător;

♦ participațiile satisfac ansamblul următoarelor condiții:

● investitorul este el însuşi filială a unei alte societăți care publică conturi de grup;

● ceilalți investitori au fost informați de decizia investitorului şi nu se opun acesteia;

● titlurile emise pentru investitor nu sunt cotate la bursă.

Participațiile care nu sunt puse în echivalență sunt tratate în conformitate cu IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare", adică sunt contabilizate la valoarea justă (la cursul bursei) dacă aceste acțiuni sunt cotate pe o piață activă, sau sunt evaluate la costul de achiziție în caz contrar.

2.3.2.2.1. Unele aspecte legate de procedura punerii în echivalență

O asemenea procedură comportă majoritatea etapelor întâlnite la consolidarea prin integrare globală sau proporțională. Se convine, de la început, să se retrateze conturile întreprinderii asociate dacă aceasta nu utilizează aceleaşi metode contabile ca societatea care deține participația. Cum acționarul minoritar nu este întotdeauna în măsură să obțină informațiile necesare, aceste ajustări sunt uneori imposibil de realizat, aspect care trebuie menționat în anexă.

Contrar a aceea ce se întâmplă în cazul consolidării prin integrare globală sau proporțională, conturile întreprinderii asociate nu sunt cumulate cu cele ale entității care deține participația. Astfel se probează că punerea în echivalență nu reprezintă o procedură de consolidare, acesta fiind şi motivul pentru care ea poate fi utilizată pentru întocmirea conturilor individuale[2].

---

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 270.
[2] N. Feleagă, I. Ionașcu, Op. cit., p. 769.

Participația este contabilizată la costul său de achiziție. Diferența dintre această mărime şi fracțiunea corespunzătoare din capitalurile proprii ale unității asociate de la această dată se descompune în două elemente:

♦ fracțiunea corespunzătoare plusurilor de valoare latentă care privesc activele identificabile ale societății asociate;

♦ fondul comercial (goodwill) determinat prin diferență.

Considerăm, în vederea înțelegerii acestor aspecte, că întreprinderea „A" a achiziționat la începutul exercițiului „N", pentru suma de 300.000 lei, o participație de 30% în capitalul societății „B". La această dată capitalurile proprii ale unității „B" reprezintă 600.000 lei. Valoarea reală a activelor ultimei entități corespunde cu valoarea lor contabilă, cu excepția unor construcții estimate la 60.000 lei care figurează în bilanțul societății „B" pentru suma de 40.000 lei. Analiza prețului participației se realizează prin intermediul datelor cuprinse în tabelul 2.4.

TABELUL 2.4

ANALIZA PREȚULUI DE ACHIZIȚIE AL PARTICIPAȚIEI

Nr. crt.	Specificație	Elemente de calcul
1	Cota-parte din activul net contabil al unității „B" (30%) care revine întreprinderii „A"	600.000 lei x 30% = *180.000 lei*
2	Cota-parte din plusurile de valoare latente înregistrate la activele identificabile ale societății „B" ce revine entității „A"	(60.000 lei – 40.000 lei) x 30% = *6.000 lei*
3	Impozite amânate corespunzătoare plus-valorilor constatate	– 6.000 lei x 16% = – *960 lei*
4	**TOTAL (rd. 1 + rd. 2 + rd. 3)**	**185.040 lei**
5	Cost de achiziție al participației	300.000 lei
6	Fond comercial (goodwill) determinat prin diferență **(rd. 5 – rd. 4)**	300.000 lei – 185.040 lei = *114.960 lei*

Întrucât plus-valorile latente ale activelor identificabile şi goodwill nu figurează în bilanțul întreprinderii asociate, rezultatul său contabil nu ține cont de amortizarea sau deprecierea acestor elemente. În consecință, trebuie să se corecteze partea din rezultat ce revine investitorului.

Presupunem, în acest sens, că durata de viață utilă a construcțiilor de la unitatea „B", rămasă la data achiziționării participației, este de 20 de ani şi că fondul comercial se amortizează tot pe parcursul aceleiaşi perioade. Se cuvine,

ISBN 973-8095-30-1

aşadar, să se corecteze partea societății „A" în rezultatul entității „B" (tabelul 2.5).

TABELUL 2.5

CORECTAREA PĂRȚII SOCIETĂȚII „A" ÎN REZULTATUL UNITĂȚII „B"

Nr. crt.	Specificație	Elemente de calcul
1	Amortizarea anuală a părții unității „A" în plusurile de valoare latente referitoare la activele identificabile ale întreprinderii „B" (diminuează rezultatul entității „A")	6.000 lei : 20 ani = *300 lei/an* (–)
2	Amortizarea fondului comercial (micşorează rezultatul societății „A")	114.960 lei : 20 ani = *5.748 lei/an* (–)
3	Reintegrarea anuală a impozitelor amânate aferente plusurilor de valoare latente corespunzătoare activelor identificabile ale întreprinderii „B" (majorează rezultatul unității „A")	960 lei : 20 ani = *48 lei/an* (+)
4	**TOTAL (rd. 1 + rd. 2 + rd. 3)**	**– 300 lei/an + (– 5.748 lei/an) + 48 lei/an = – 6.000 lei/an**

Înregistrarea în contabilitate a aspectelor prezentate necesită întocmirea următoarelor articole contabile:

- la nivelul bilanțului:

Rezultat„A"	=	Titluri puse în echivalență „A"	6.000	6.000

- la nivelul contului de rezultate:

Cota-parte din rezultatul societății puse în echivalență	=	Rezultat„A"	6.000	6.000

În cursul exercițiilor următoare mărimea participației este majorată sau diminuată cu partea corespunzătoare profitului ori pierderii realizate de întreprinderea asociată. Totodată, dacă ea distribuie o parte din beneficiile sale, dividendele primite de societatea ce deține participația nu pot fi înregistrate în contul de profit şi pierdere pentru că în acest fel venitul generat de aceasta ar fi contabilizat de două ori (o dată cu ocazia constatării şi a doua oară la distribuirea acestuia).

Considerăm că în exercițiul „N" întreprinderea „B" a realizat un profit în valoare de 35.000 lei. În consecință, participația unității „A" în prima enti-

tate va trebui ajustată (majorată) cu suma de 10.500 lei (35.000 lei x 30% = = 10.500 lei), în conformitate cu următoarele articole contabile:

▪ la nivelul bilanțului:

Titluri puse în echivalență „A"	=	Rezultat „A"	10.500	10.500

▪ la nivelul contului de rezultate:

Rezultat „A"	=	Cota-parte din rezultatul societății puse în echivalență	10.500	10.500

Dacă presupunem că în anul „N+1" societatea „B" distribuie dividende în valoare totală de 2.000 lei, partea primită de întreprinderea „A" în virtutea deținerilor sale este de 600 lei (2.000 lei x 30% = 600 lei). Întrucât această sumă poate proveni din profitul exercițiului „N", care a fost contabilizat, şi ea a fost înregistrată de entitatea „A" în cursul anului „N+1" ca un venit financiar (venituri din dividende) se convine, pentru evitarea dublei contabilizări a venitului corespunzător participației, anularea acestuia după cum urmează:

▪ la nivelul bilanțului:

Rezultat „A"	=	Titluri puse în echivalență „A"	600	600

▪ la nivelul contului de rezultate:

Venituri din dividende	=	Rezultat „A"	600	600

Pierderile luate în calcul de investitor nu trebuie să conducă însă la o valoare negativă a participației. Prin urmare, fracțiunea din rezultatul negativ obținut care revine acestuia este limitată la valoarea contabilă a investiției sale. Dacă ulterior întreprinderea asociată raportează beneficii, partea investitorului în acestea nu este contabilizată decât după compensarea cu pierderile care nu au fost luate în considerare.

Înțelegerea acestor aspecte este uşurată de următorul exemplu: unitatea „B" încheie exercițiul „N+7" cu o pierdere de 95.000 lei, iar participația entității „A" în capitalul acesteia figurează în bilanț la valoarea de 27.000 lei. Reiese de aici că ultima întreprindere trebuie să suporte 30% din acest rezultat negativ, adică suma de 28.500 lei (95.000 lei x 30% = 28.500 lei). Cum însă pierderea distribuită este mai mare decât investiția făcută (27.000 lei), înseamnă că investitorul va limita prima valoare la nivelul celei de-a doua, astfel:

ISBN 973-8095-30-1

▪ în bilanț:

Rezultat„A"	=	Titluri puse în echivalență „A"	27.000	27.000

▪ în contul de rezultate:

Cota-parte din rezultatul societății puse în echivalență	=	Rezultat„A"	27.000	27.000

În situația în care în anul „N+8" societatea „B" raportează profit (12.300 lei), 30% din acesta i-ar reveni unității „A", adică 3.690 lei (12.300 x x 30% = 3.690 lei). Cum însă în exercițiul „N+7" a existat o pierdere care nu a fost luată în considerare în valoare de 1.500 lei (28.500 lei – 27.000 lei = = 1.500 lei), rezultă că întreprinderea „A" nu va contabiliza decât un profit de 2.190 lei (3.690 lei – 1.500 lei = 2.190 lei):

▪ la nivelul bilanțului:

Titluri puse în echivalență „A'	=	Rezultat„A"	2.190	2.190

▪ la nivelul contului de rezultate:

Rezultat„A"	=	Cota-parte din rezultatul societății puse în echivalență	2.190	2.190

Totuşi, acționarul care se găseşte angajat dincolo de aportul său la capital, fie pentru că întreprinderea asociată este o societate de persoane, fie pentru că el s-a constituit în cauțiune sau s-a obligat să acopere anumite cheltuieli, ar trebui să procedeze la ajustarea pierderilor suplimentare[1]. Astfel, folosind datele dintr-un exemplu anterior, considerăm că valoarea participației înscrisă în bilanțul entității „A" este de 27.000 lei, iar pierderea care i se cuvine acesteia din rezultatul unității „B" de 28.500 lei. Ținând cont de afirmațiile anterioare, modalitatea de contabilizare a acestei situații este următoarea:

▪ la nivelul bilanțului:

Rezultat„A"	=	%	28.500	
		Titluri puse în echivalență		27.000
		Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli		1.500

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 273.

▪ la nivelul contului de rezultate:

Cota-parte din rezultatul societății puse în echivalență	=	Rezultat„A"	28.500	28.500

Consolidarea prin integrare globală sau proporţională obligă, în principiu, eliminarea operaţiunilor şi a rezultatelor interne. În cazul punerii în echivalenţă, problema eliminării creanţelor, datoriilor, cheltuielilor şi veniturilor reciproce nu se mai pune deoarece conturile întreprinderii asociate nu sunt cumulate cu cele ale societăţii care deţine participaţia[1].

În schimb, problema se pune pentru beneficiile rezultate din tranzacţiile dintre cele două societăţi, care vizează profiturile interne conţinute în elementele patrimoniale ale unei entităţi la data întocmirii situaţiilor financiare (în special profiturile incluse în stocuri). Pierderile interne cu caracter definitiv rezultate din tranzacţiile efectuate în condiţiile pieţii nu pot, în nici un caz, să fie eliminate. Operaţia de ajustare va duce la modificarea mărimii participaţiei, aşa cum rezultă şi din următorul exemplu: la sfârşitul anului „N" sunt inventariate printre stocurile societăţii „A" şi bunuri de această natură cumpărate de la unitatea „B". Valoarea acestor active circulante materiale este de 1.200 lei, iar costul lor de revenire pentru ultima întreprindere este de 1.000 lei.

Întrucât stocurile achiziţionate de la „B" se mai găsesc încă în gestiunea lui „A", reiese că rezultatul primei entităţii conţine un profit intern de 60 lei [(1.200 lei – 1.000 lei) x 30% = 60 lei], care va trebui eliminat prin intermediul următoarelor înregistrări contabile:

▪ la nivelul bilanţului:

Rezultat„A"	=	Titluri puse în echivalenţă	60	60

▪ la nivelul contului de rezultate:

Cota-parte din rezultatul societăţii puse în echivalenţă	=	Rezultat„A"	60	60

Procesul punerii în echivalenţă face ca titlurile întreprinderii ce deţine participaţia să fie evaluate la costul lor de achiziţie, diminuat cu goodwill, cu

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 274.

ISBN 973-8095-30-1

amortizarea plusurilor de valoare latente constatate în momentul achiziției și majorat sau diminuat cu partea corespunzătoare beneficiilor sau pierderilor realizate de întreprinderea asociată din momentul creării participației. Preluând din exemplele prezentate anumite date, şi presupunând că rezultatul exercițiului „N+1" se constituie într-o pierdere de 5.000 lei, valoarea titlurilor puse în echivalență la sfârşitul acestui an se calculează în tabelul 2.6.

TABELUL 2.6

CALCULUL VALORII TITLURILOR PUSE ÎN ECHIVALENȚĂ LA FINELE ANULUI „N+1"

Nr. crt.	Specificație	Elemente de calcul (pentru anii „N" și „N+1")
1	Cost de achiziție al titlurilor	300.000
2	Amortizarea părții unității „A" în plusurile de valoare latente referitoare la activele identificabile ale întreprinderii „B"	300 lei/an x 2 ani = 600 lei (–)
3	Amortizarea fondului comercial	5.748 lei/an x 2 ani = 11.496 (–)
4	Reintegrarea impozitelor amânate aferente plusurilor de valoare latente corespunzătoare activelor identificabile ale entității „B"	48 lei/an x 2 ani = 96 (+)
5	Partea din rezultatele nedistribuite de „B" după achiziția de către „A" în exercițiul „N" a participației	35.000 lei x 30% = 10.500 lei (+)
6	Eliminarea profiturilor interne înregistrate la finele anului „N"	60 lei (–)
7	Eliminarea dividendelor distribuite societății „A" în exercițiul „N+1"	600 lei (–)
8	Partea din pierderea înregistrată de unitatea „B" în anul „N+1" care revine întreprinderii „A"	5.000 lei x 30% = 1.500 lei (–)
9	**TOTAL (rd. 1 + rd. 2 + rd. 3 + rd. 4 + rd. 5 + + rd. 6 + rd. 7 + rd. 8)**	**296.340**

IAS 36 „Deprecierea activelor"[1] se aplică, de asemenea, şi titlurilor deținute în entitățile asociate. Investitorul trebuie deci să aprecieze în fiecare an dacă există un indiciu care să arate că participația sa îşi poate pierde din valoare. Dacă răspunsul este pozitiv, el trebuie să determine valoarea recuperabilă a acesteia, care corespunde maximului dintre prețul de vânzare net şi valoarea de

[1]Norma a fost revizuită în 2004. Vechea versiune a IAS 36 „Deprecierea activelor" făcea referire la *prețul de vânzare net*. După adoptarea IFRS 5 în 2004, această noțiune a fost înlocuită cu cea de *valoare justă mai puțin cheltuielile de vânzare*.

utilitate[1].

Să presupunem că valoarea de piață estimată a societății „B" la finele anului „N+6" ar fi de 1.000.000 lei și că previziunile cash-flow-urilor unității pentru anii „N+2"-„N+6" sunt următoarele: ♦ „N+2": 140.000 lei; ♦ „N+3": 130.000 lei; ♦ „N+4": 120.000 lei; ♦ „N+5": 110.000 lei; ♦ „N+6": 100.000 lei.

Dacă considerăm că rata de rentabilitate a capitalurilor proprii ale entității „B", impusă de piață, este de 15%, valoarea acestei întreprinderi se ridică, la finele anului „N+1", la suma de 908.906,7 lei, conform următorului calcul:

$$V_{"N+1"} = \frac{1.400}{1,15} + \frac{1.300}{(1,15)^2} + \frac{1.200}{(1,15)^3} + \frac{1.100}{(1,15)^4} + \frac{1.000+10.000}{(1,15)^5} = 908,9067 \text{ mii. lei.}$$

Potrivit rezultatului obținut, valoarea de utilitate a participației este în sumă de 272.672 lei (908.906,7 lei x 30% ≈ 272.672 lei). De aici reiese că deprecierea acesteia este de 23.668 lei (296.340 lei – 272.672 lei = 23.668 lei), iar înregistrarea în contabilitate a acestui aspect presupune întocmirea următoarelor articole contabile:

▪ la nivelul bilanțului:

Rezultat„A"	=	Titluri puse în echivalență	23.668	23.668

▪ la nivelul contului de rezultate:

Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare	=	Rezultat„A"	23.668	23.668

Fondul comercial înregistrat la data achiziției fiind de 114.960 lei, rezultă că această mărime este superioară pierderii de valoare constatate (23.668 lei). Prin urmare, suma deprecierii va fi dedusă din goodwill, ceea ce înseamnă că mărimea acestuia va fi de 88.092 lei (114.960 lei – 26.868 lei = 88.920 lei).

---

[1]IAS 28 „Participații în întreprinderile asociate" precizează că valoarea de utilitate a unei participații se calculează actualizând fie cota-parte a investitorului în cash-flow-urile viitoare pe care le așteaptă întreprinderea asociată, fie dividendele viitoare așteptate de la participație. În ambele cazuri trebuie în mod egal ținut cont de prețul de revânzare estimat al participației. Procentul de actualizare nu este precizat, dar el ar trebuie să fie procentul impus de piață pentru un plasament de risc echivalent celui corespunzător acțiunilor întreprinderii asociate. În caz de depreciere, aceasta este prelevată în totalitate din goodwill *(B. Raffournier, Op. cit., p. 275)*.

ISBN 973-8095-30-1

Când se face o investiţie într-o întreprindere asociată care este achiziţionată şi păstrată exclusiv în vederea unei cesiuni în viitorul apropiat sau dacă societatea respectivă îşi desfăşoară activitatea sub restricţii severe pe termen lung prin care se afectează, în mod semnificativ, capacitatea acesteia de a transfera fonduri investitorului, participaţiile deţinute trebuie evaluate la costul de revenire. Investitorul trebuie, totodată, să înceteze folosirea metodei punerii în echivalenţă la data la care nu mai exercită o influenţă semnificativă într-o întreprindere asociată, dar reţine total sau parţial investiţia făcută. În consecinţă, valoarea contabilă a investiţiei la acea dată trebuie considerată ulterior ca şi cost.

2.3.3. Aspecte finale

În situaţiile financiare separate ale investitorului care întocmeşte situaţii financiare consolidate, o investiţie într-o întreprindere asociată poate fi contabilizată prin metoda punerii în echivalenţă, pe baza IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare", asemenea unui activ financiar disponibil vânzării, sau înregistrată la cost.

Dacă un investitor deţine participaţii în întreprinderi asociate, dar nu are filiale, acesta nu trebuie să emită situaţii financiare consolidate. Pentru el este adecvat însă să furnizeze aceleaşi informaţii despre investiţiile sale în întreprinderile asociate la fel ca şi acele entităţi care întocmesc situaţii financiare consolidate.

Societatea care deţine participaţii trebuie să publice o listă şi să facă o descriere a întreprinderilor asociate, considerate semnificative, cu indicarea procentajului de capital şi, atunci când acesta este diferit, a procentajului drepturilor de vot deţinute. Este necesară, totodată, comunicarea metodelor utilizate pentru contabilizarea unor astfel de investiţii. În plus, norma internaţională indică faptul că participaţiile contabilizate prin metoda punerii în echivalenţă trebuie clasificate ca active imobilizate care să figureze distinct în bilanţ. Şi partea investitorului în rezultatele obţinute din astfel de investiţii trebuie să fie evidenţiată în mod distinct în contul de profit şi pierdere.

Natura fiecărei categorii de acţiuni deţinute într-o întreprindere asociată şi ponderea valorii nominale a acestora în totalul acţiunilor emise de acea

societate vor fi, de asemenea, prezentate. Aceste informații trebuie furnizate și în cazul societăților excluse de la consolidare, indicându-se motivația pentru aplicarea excluderii.

În situația în care întreprinderea asociată este ea însăși consolidantă, activele nete, precum și profiturile sau pierderile care trebuie luate în considerare sunt cele care aparțin acesteia și filialelor sale după efectuarea ajustărilor impuse de consolidare. Investitorul va prezenta, totodată, informații cu privire la „partea lui din datoriile contingente și angajamentele de capital dintr-o întreprindere asociată, pentru care este, de asemenea, eventual răspunzător, precum și acele datorii contingente care apar, pentru că investitorul este, în parte, răspunzător pentru toate datoriile întreprinderii asociate".

2.4. IAS 31 „Participații în co-întreprinderi"

Această normă se aplică pentru contabilizarea operațiilor efectuate în comun cu alte întreprinderi. Metoda folosită în consolidarea societăților, conform acestui standard, este cea a integrării proporționale.

2.4.1. Noțiuni introductive

În conformitate cu IAS 31 „Participații în co-întreprinderi", o asociere în participație este o înțelegere contractuală prin care două sau mai multe părți convin să realizeze o activitate economică supusă controlului comun[1]. Acest standard face referire și la noțiunile de asociat și de investitor într-o asociere în participație.

Asociatul unei asocieri în participație reprezintă o parte a unei asocieri în participație care are controlul comun asupra respectivei asocieri. În schimb, investitorul într-o asociere în participație este o parte care nu deține controlul comun asupra acelei asocieri în participație. În consecință, în lipsa unui acord contractual, investitorul va putea să exercite, în cel mai bun caz, doar o influență semnificativă.

Înțelegerea contractuală poate stabili ca un asociat al asocierii în participație să fie administrator sau manager al acesteia. El nu controlează asoci-

[1] ***Controlul comun*** reprezintă o înțelegere contractuală de împărțire a puterii de decizie la o asociere în participație între un număr limitat de acționari sau asociați, în virtutea unui acord încheiat între aceștia.

ISBN 973-8095-30-1

erea, însă acționează în conformitate cu politicile financiare şi de exploatare care au fost acceptate de către asociați în concordanță cu înțelegerea contractuală şi cu cea prin care a fost delegat administratorul. Dacă acesta se află în situația de a guverna politicile financiare şi de exploatare ale activității economice, el controlează societatea care va avea statut de filială şi nu de asociere în participație.

Şi încă ceva. Participațiile în entitățile aflate sub control comun nu sunt interpretate în toate țările în acelaşi fel. Astfel, în Statele Unite, societățile de tipul celor specificate trebuie în mod obligatoriu să fie puse în echivalență, integrarea proporțională nefiind admisă. În ceea ce priveşte celelalte forme de co-întreprinderi (activități şi active sub control conjugat), nu există norme generale, ci doar texte specifice anumitor sectoare de activitate, ale căror dispoziții particulare sunt comparabile cu cele ale IAS 31 „Participații în co-întreprinderi”[1].

2.4.2. Forme de asociere în participație[2]

Asocierile în participație prezintă forme şi structuri diferite. Norma internațională IAS 31 „Participații în co-întreprinderi” identifică trei tipuri principale, şi anume:

- ♦ activități controlate în comun;
- ♦ active controlate în comun;
- ♦ entități controlate în comun.

Primele două forme de asociere nu necesită crearea unei entități juridice diferite de cea a antreprenorilor. Spre deosebire de acestea, cea de-a treia presupune crearea unei entități juridice ai cărei antreprenori au în acelaşi timp şi calitatea de proprietari. Oricare ar fi formele de asociere în participație, doi sau mai mulți asociați sunt legați prin intermediul unui acord contractual, în care se stipulează exercitarea de către semnatari a controlului comun.

2.4.2.1. Activități controlate în comun

Astfel de activități reprezintă cea mai simplă formă de joint-venture ce

---

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 311.
[2]Fl. Scorțescu, Op. cit., pp. 33-53.

implică, mai degrabă, folosirea activelor şi a altor resurse ale asociaţilor decât înfiinţarea unei corporaţii, a unui parteneriat sau a altei entităţi care să fie separată de asociaţii înşişi. Pentru realizarea activităţilor supuse unui control comun, fiecare asociat îşi foloseşte activele, suportând propriile cheltuieli şi datorii. Obligaţiile proprii ale fiecărui asociat rezidă din modalitatea de procurare a propriilor resurse.

Aşa cum prevede IAS 31 „Participaţii în co-întreprinderi", activitatea asocierii în participaţie poate fi desfăşurată de către angajaţii asociatului pentru activităţile similare ale acestuia. Acordul contractual prevede, în special, modalitatea prin care vor fi împărţite între asociaţi veniturile obţinute din vânzarea produsului comun, precum şi orice cheltuieli comune făcute de aceştia.

În cazul societăţilor care îşi grupează resursele şi mijloacele pentru fabricarea şi comercializarea în comun a unui produs, fiecăruia dintre asociaţi, în concordanţă cu înţelegerea contractuală, îi va reveni o parte a procesului de fabricaţie. El va suporta, prin urmare, propriile costuri, primind în contrapartidă o parte din venitul înregistrat prin vânzarea bunului respectiv.

În vederea unei mai bune înţelegeri a aspectelor prezentate, considerăm că patru unităţi („A", „B", „C" şi „D") realizează în comun activitatea de transport rutier intern de mărfuri pentru diferiţi beneficiari. Acordul contractual prevede o împărţire a veniturilor şi a cheltuielilor aferente activităţii comune pe cele patru societăţi şi, implicit, a beneficiului, avându-se în vedere următoarele cote: 25% („A"); 23% („B"); 24% („C"); 28% („D"). Cheltuielile efectuate în cursul anului „N" de cele patru întreprinderi, precum şi veniturile obţinute de acestea sunt evidenţiate în tabelul 2.7.

TABELUL 2.7

CHELTUIELILE ŞI VENITURILE REALIZATE DE SOCIETĂŢILE CARE DESFĂŞOARĂ O ACTIVITATE ÎN COMUN

Specificaţii	Societatea			
	„A"	„B"	„C"	„D"
Venituri	10.000.000	5.000.000	8.000.000	3.000.000
Cheltuieli	3.000.000	6.000.000	7.000.000	1.000.000

Din tabelul 2.7 se constată că veniturile realizate sunt de 26.000.000 lei, iar cheltuielile efectuate de 17.000.000 lei. Beneficiul brut obţinut din desfăşurarea în comun a activităţii de transport rutier de mărfuri reprezintă 9.000.000

ISBN 973-8095-30-1

lei. Acesta se împarte între cele patru entități după cum urmează:

- ♦ societatea „A”: 9.000.000 lei x 25% = 2.250.000 lei;
- ♦ societatea „B”: 9.000.000 lei x 23% = 2.070.000 lei;
- ♦ societatea „C”: 9.000.000 lei x 24% = 2.160.000 lei;
- ♦ societatea „D”: 9.000.000 lei x 28% = 2.520.000 lei.

Fiecare dintre întreprinderile menționate trebuie să evidențieze, conform contractului încheiat între asociați, cheltuielile şi veniturile realizate din activitatea desfăşurată în comun, precum şi alte elemente. În acest scop se folosesc datele din tabelul 2.8.

TABELUL 2.8

PARTAJAREA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI A DIFERENȚELOR DINTRE ACESTEA AFERENTE SOCIETĂȚILOR CARE DESFĂŞOARĂ O ACTIVITATE ÎN COMUN

Societăți	Venituri în cursul exercițiului	Venituri care i se cuvin	Diferențe col. (2-1)	Cheltuieli în cursul exercițiului	Cheltuieli care îi revin	Diferențe col. (5-4)
0	1	2	3	4	5	6
„A”	*10.000.000*	6.500.000[1]	**- 3.500.000**	*3.000.000*	4.250.000[2]	**+ 1.250.000**
„B”	*5.000.000*	5.980.000	**+ 980.000**	*6.000.000*	3.910.000	**- 2.090.000**
„C”	*8.000.000*	6.240.000	**- 1.760.000**	*7.000.000*	4.080.000	**- 2.920.000**
„D”	*3.000.000*	7.280.000	**+4.280.000**	*1.000.000*	4.760.000	**+ 3.760.000**

Datele cuprinse în tabelul 2.8 evidențiază următoarele:

♦ societatea „A” a înregistrat venituri mai mari cu 3.500.000 lei şi cheltuieli mai mici cu 1.250.000 lei. Unitatea va trebui să diminueze veniturile şi să majoreze cheltuielile cu sumele respective, înregistrând o datorie față de celelalte societăți în valoare de 4.750.000 lei (3.500.000 lei + 1.250.000 lei = = 4.750.000 lei);

♦ entitatea „B” a realizat venituri mai mici cu 980.000 lei şi cheltuieli mai mari cu 2.090.000 lei. Aceasta va trebui să majoreze veniturile şi să diminueze cheltuielile cu valorile respective, consemnând o creanță față de societatea „A” în

---

[1]Veniturile care se cuvin întreprinderii „A” = veniturile realizate în comun (26.000.000 lei) x x cota prevăzută în acordul contractual (25%) = ***6.500.000 lei***. În mod similar se determină veniturilor cuvenite celorlalte societăți.

[2]Cheltuielile care revin întreprinderii „A” = cheltuielile efectuate în comun (17.000.000 lei) x cota prevăzută în acordul contractual (25%) = ***4.250.000 lei***. Cheltuielile cuvenite societăților „B”, „C” şi „D” se calculează asemănător.

sumă de 3.070.000 lei (980.000 lei + 2.090.000 lei = 3.070.000 lei);

♦ întreprinderea „C" a obținut venituri şi a efectuat cheltuieli mai mari cu 1.760.000 lei şi, respectiv, 2.920.000 lei. Societatea va trebui, aşadar, să diminueze veniturile şi cheltuielile cu sumele respective, reflectând un drept față de entitatea „A" în valoare de 1.160.000 lei (2.920.000 lei – 1.760.000 lei = = 1.160.000 lei);

♦ unitatea „D" a înregistrat venituri şi cheltuieli mai mici în valoare de 4.280.000 lei şi, respectiv, 3.760.000 lei. Aceasta va trebui, prin urmare, să majoreze veniturile şi cheltuielile cu valorile respective, evidențiind o creanță față de societatea „A" în sumă de 520.000 lei (4.280.000 lei – 3.760.000 lei = 520.000 lei).

Odată cu constatarea rezultatului final al asocierii în participație, fiecare dintre cele patru societăți trebuie să regularizeze cheltuielile şi veniturile evidențiate în cursul exercițiului financiar, aducându-le la valoarea care reiese în urma înțelegerii contractuale, după cum urmează:

a) societatea „A" înregistrează în contabilitatea proprie cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în cursul exercițiului financiar prin intermediul primelor două articole contabile; cel de-al treilea surprinde operațiunea de regularizare a acestora odată cu obținerea rezultatelor finale ale asocierii în participație:

6xx „Cheltuieli"	=	%		1.000.000
		3xx „Stocuri"		
		4xx „Terți"		
6xx „Cheltuieli"	=	%		2.000.000
		5xx „Trezorerie"[1]		
		281 „Amortizare"		
5xx „Trezorerie"	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	10.000.000	10.000.000

[1]Trezoreria vizează cu precădere conturile de disponibilități.

ISBN 973-8095-30-1

%	=	%	**4.750.000**	**4.750.000**
6xx		4581 „B”	1.250.000	3.070.000
„Cheltuieli”		„Decontări din operații în		
704		participație-pasiv”	3.500.000	
„Venituri din lucrări		4581 „C”		1.160.000
executate şi servicii		„Decontări din operații în		
prestate”		participație-pasiv”		
		4581 „D”		520.000
		„Decontări din operații în		
		participație-pasiv”		
121 „A”	=	6xx	4.250.000	4.250.000
„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli”		
704	=	121 „A”	6.500.000	6.500.000
„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”		„Profit sau pierdere”		

Având în vedere înregistrările contabile anterioare, rezultatul exercițiului societății „A”, fără preluarea soldului debitor al contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”, se prezintă după cum urmează:

D	CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AL SOCIETĂȚII „A”		C
R_d	4.250.000	6.500.000	**R_c**
TSD	4.250.000	6.500.000	**TSC**
Sf_c	**2.250.000**		

b) unitatea „B” evidențiază în cursul anului cheltuielile şi veniturile prin intermediul primelor două înregistrări contabile; cel de-al treilea articol contabil reflectă operațiunea de regularizare realizată odată cu obținerea rezultatelor finale ale asocierii în participație:

6xx	=	%		**6.000.000**
„Cheltuieli”		3xx		
		„Stocuri”		
		4xx		
		„Terți”		
		5xx		
		„Trezorerie”		
		281		
		„Amortizare”		
5xx	=	704	5.000.000	5.000.000
„Trezorerie”		„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”		

4582„A"	=	%	3.070.000	
„Decontări din operații în participație-activ"		6xx „Cheltuieli"		2.090.000
		704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"		980.000
121„B"	=	6xx	3.910.000	3.910.000
„Profit sau pierdere"		„Cheltuieli"		
704	=	121„B"	5.980.000	5.980.000
„Venituri din lucrări executate și servicii prestate"		„Profit sau pierdere"		

Potrivit articolelor contabile întocmite, rezultatul exercițiului societății „B", fără transferarea asupra contului de profit și pierdere a soldului debitor al contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit", este următorul:

D	CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AL SOCIETĂȚII „B"		C
R_d	3.910.000	5.980.000	**R_c**
TSD	3.910.000	5.980.000	**TSC**
Sf_c	**2.070.000**		

c) întreprinderea „C" înregistrează în contabilitatea individuală cheltuielile efectuate și veniturile realizate în cursul exercițiului financiar cu ajutorul primelor două articole contabile; a treia înregistrare contabilă consemnează operațiunea de regularizare a acestora efectuată odată cu obținerea rezultatelor finale ale asocierii în participație:

6xx	=	%		**7.000.000**
„Cheltuieli"		3xx „Stocuri"		
		4xx „Terți"		
		5xx „Trezorerie"		
		281 „Amortizare"		
5xx	=	704	8.000.000	8.000.000
„Trezorerie"		„Venituri din lucrări executate și servicii prestate"		

ISBN 973-8095-30-1

%	=	6xx		2.920.000
4582„A" „Decontări din operaţii în participaţie-activ"		„Cheltuieli"	1.160.000	
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"			1.760.000	
121„C" „Profit sau pierdere"	=	6xx „Cheltuieli"	4.080.000	4.080.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	=	121„C" „Profit sau pierdere"	6.240.000	6.240.000

Ţinând cont de înregistrările contabile anterioare, rezultatul exerciţiului societăţii „C", fără preluarea soldului debitor al contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit", se prezintă după cum urmează:

D	CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AL SOCIETĂŢII „C"		C
R_d	4.080.000	6.240.000	R_c
TSD	4.080.000	6.240.000	TSC
Sf_c	**2.160.000**		

d) societatea „D" evidenţiază în cursul anului cheltuielile şi veniturile prin intermediul primelor două înregistrări contabile; cel de-al treilea articol contabil evidenţiază operaţiunea de regularizare realizată odată cu obţinerea rezultatelor finale ale asocierii în participaţie:

6xx „Cheltuieli"	=	% 3xx „Stocuri" 4xx „Terţi" 5xx „Trezorerie" 281 „Amortizare"		1.000.000
5xx „Trezorerie"	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	3.000.000	3.000.000

%	=	704		4.280.000
6xx „Cheltuieli"		„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	3.760.000	
4582„A" „Decontări din operaţii în participaţie-activ"			520.000	
121„D" „Profit sau pierdere"	=	6xx „Cheltuieli"	4.760.000	4.760.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	=	121„D" „Profit sau pierdere"	7.280.000	7.280.000

În conformitate cu articolele contabile prezentate, rezultatul exerciţiului societăţii „D", fără transferarea asupra contului de profit şi pierdere a soldului debitor al contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit", este următorul:

D	CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AL SOCIETĂŢII „D"		C
R_d	4.760.000	7.280.000	R_c
TSD	4.760.000	7.280.000	TSC
Sf_c	**2.520.000**		

În privinţa participaţiilor proprii în activităţile controlate în comun, un asociat trebuie să recunoască în situaţiile financiare individuale şi în situaţiile financiare consolidate atât activele pe care le controlează şi datoriile pe care şi le asumă, cât şi cheltuielile care îi revin şi partea care i se cuvine din veniturile obţinute prin vânzarea bunurilor sau serviciilor de către asocierea în participaţie. Ca urmare a recunoaşterii activelor, datoriilor, cheltuielilor şi veniturilor în situaţiile financiare individuale ale fiecărui asociat, nu mai sunt necesare ajustări ale acestora în situaţiile financiare consolidate pentru cazul în care investitorul trebuie să prezinte şi astfel de situaţii.

2.4.2.2. Active controlate în comun

Forma de asociere în participaţie presupune controlul în comun şi, deseori, deţinerea în comun de către asociaţi a unuia sau a mai multor active. Acestea sunt folosite la obţinerea de beneficii de către antreprenorii respectivei asocieri în participaţie, fiecare dintre ei având dreptul la o parte din bunurile produse sau din veniturile care rezultă din serviciile prestate prin folosirea imobilizărilor corporale. Ei suportă, totodată, partea cuvenită din cheltuielile

generate de achiziționarea şi utilizarea acestora.

Asocierile în participaţie nu implică neapărat înfiinţarea unor corporaţii, a unui parteneriat sau a altor entităţi separate de asociaţii înşişi, fiecare dintre ei având o cotă din beneficiile economice viitoare corespunzătoare părţii sale din activul controlat în comun. Antreprenorul foloseşte, totodată, activele sale şi are propriile cheltuieli. La acestea se adaugă obligaţiile care derivă din procurarea resurselor proprii.

Activităţile din industria extractivă a petrolului, gazelor naturale sau a minereurilor pot implica active controlate în comun. Astfel, o serie de companii petroliere pot controla şi exploata concomitent o conductă prin care se transportă ţiţei. Ele folosesc acest activ pentru transportul producţiei proprii, contribuind în comun la efectuarea investiţiei respective şi la suportarea cheltuielilor determinate de exploatarea acesteia.

Există şi alte activităţi care pot duce la folosirea în comun a unui activ. Situaţia în care două sau mai multe întreprinderi controlează în mod conjugat terenuri sau imobile, fiecare dintre societăţile respective încasând o anumită cotă din chiriile percepute şi suportând o parte determinată din cheltuieli, reprezintă un astfel de exemplu. Cazul în care mai multe entităţi contribuie la achiziţionarea unor echipamente, utilaje, mijloace de transport ori a altor bunuri de natura imobilizărilor ce necesită, de regulă, importante resurse financiare, şi pe care acestea le vor exploata în comun, semnifică un alt exemplu de active aflat sub control conjugat.

Pentru că activele, datoriile, veniturile şi cheltuielile sunt deja recunoscute în situaţiile financiare separate ale unui asociat şi, prin urmare, în situaţiile financiare consolidate, nu se cer ajustări sau alte proceduri de consolidare pentru respectarea acestor articole atunci când asociatul prezintă situaţii financiare consolidate[1]. În cazul activelor controlate în comun, fiecare antreprenor recunoaşte, în propriile situaţii financiare, următoarele:

♦ partea lui din activele controlate în comun, clasificate în funcţie de natura acestora; o parte din valoarea de intrarea a unui echipament de extracţie a minereurilor, de exemplu, este recunoscută ca imobilizare corporală;

♦ orice datorii care au fost asumate, cum ar fi contractele încheiate cu terţii pentru finanţarea părţii proprii din activele controlate în comun;

♦ cota-parte care îi revine din datoriile angajate în comun cu ceilalţi a-

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 302.

sociaţi pentru exploatarea activului;

♦ orice venit rezultat din vânzarea sau utilizarea părţii lui din producţia asocierii în participaţie, împreună cu partea lui din orice cheltuieli făcute de asocierea în participaţie (amortizarea activului controlat în mod conjugat, cheltuielile cu materiale, cele de întreţinere şi reparaţii etc.);

♦ orice cheltuieli care au fost făcute cu privire la angajarea sa în asocierea în participaţie, cum ar fi cele referitoare la dobânzile de plată aferente creditelor bancare obţinute pentru finanţarea propriei participaţii în active, costurile aferente vânzării părţii din producţia care îi revine asociatului etc.

Tratarea activelor controlate în comun reflectă substanţa şi realitatea economică şi, de obicei, forma juridică a asocierii în participaţie. Înregistrările contabile separate ale asocierii în participaţie pot fi limitate la cheltuielile avute în comun de asociaţi şi care sunt suportate de aceştia, în concordanţă cu părţile care li se cuvin. Este posibil ca pentru asocierile în participaţie să nu se întocmească situaţii financiare, deşi asociaţii pot întocmi conturi de gestiune, astfel încât să poată evalua performanţa asocierii în participaţie.

În vederea exemplificării celor menţionate, considerăm că trei societăţi de distribuţie a gazului metan („A”, „B” şi „C”) au dat în folosinţă, la începutul exerciţiului financiar „N”, o conductă pentru transportul acestuia. Imobilizarea corporală, realizată în antrepriză, are valoarea de 6.000.000 lei şi o durată normală de utilizare de 20 ani. Conform înţelegerii contractuale, controlul comun al activului s-a stabilit în felul următor: 30% pentru societatea „A”, 38% pentru unitatea „B” şi 32% pentru entitatea „C”. Aportul efectiv al asociaţilor la realizarea instalaţiei a fost diferit: 1.500.000 lei („A”), 2.280.000 lei („B”) şi 1.020.000 lei („C”). Diferenţa de 1.200.000 lei (6.000.000 lei – 4.800.000 lei = 1.200.000 lei) s-a acoperit dintr-un credit pe termen scurt contractat de întreprinderile „A” (1.200.000 lei x 25% = 300.000 lei) şi „C” (1.200.000 lei x x 75% = 900.000 lei). Aceste elemente sunt prezentate în tabelul 2.9.

TABELUL 2.9

ELEMENTELE CARACTERISTICE CELOR TREI SOCIETĂŢI CARE CONTROLEAZĂ UN ACTIV ÎN COMUN

Societăţi	Procentajul de control al activului	Partea proprie de finanţare a activului, conform înţelegerii contractuale[1]	Aport efectiv	Împrumut	
				Valoare	Procent
„A”	30%	1.800.000	1.500.000	300.000	25%
„B”	38%	2.280.000	2.280.000	–	–

[1] ***Partea proprie de finanţare a activului***, care revine fiecărui asociat, este egală cu produsul dintre valoarea investiţiei realizate în comun (6 mil. lei) şi cota procentuală prevăzută în acordul contractual.

Societăți	Procentajul de control al activului	Partea proprie de finanțare a activului, conform înțelegerii contractuale	Aport efectiv	Împrumut	
				Valoare	Procent
„C”	32%	1.920.000	1.020.000	900.000	75%
TOTAL	**100%**	**6.000.000**	**4.800.000**	**1.200.000**	**100%**

Presupunem, de asemenea, că veniturile realizate în cursul anului „N”, prin exploatarea în comun a activului menționat, sunt de 1.562.500 lei, iar cheltuielile de întreținere și funcționare a conductei de gaz de 612.500 lei. Dobânda aferentă creditului contractat este de 25%, iar pentru calculul amortizării acestei imobilizări corporale se folosește metoda liniară. În conformitate cu cele menționate se evidențiază:

♦ cheltuielile cu amortizarea anuală a mijlocului fix: 6.000.000 lei / 20 ani = 300.000 lei/an;

♦ cheltuielile cu dobânda aferentă creditului bancar pe termen scurt: 1.200.000 lei x 25% = 300.000 lei.

Luând în considerare aceste aspecte și având în vedere procentajul de control al fiecărei societăți asupra activului comun, așa cum rezultă din înțelegerea contractuală, partajarea veniturilor, cheltuielilor și a beneficiului între cei trei asociați este redată în tabelul 2.10.

TABELUL 2.10

PARTAJAREA VENITURILOR, CHELTUIELILOR ȘI A BENEFICIULUI ÎNTRE SOCIETĂȚILE CARE CONTROLEAZĂ UN ACTIV ÎN COMUN

Societăți (procentaj de control al activului)	Venituri	Cheltuieli comune			Cheltuieli privind dobânzile (necomune)	Profit col. (1-4)
		Întreținere / funcționare	Amortizare	Total		
0	1	2	3	4	5	6
„A” (30%)	468.750[1]	183.750[2]	90.000[3]	273.750	75.000[4]	195.000

[1]Veniturile care se cuvin întreprinderii „A” = veniturile realizate în comun (1.562.500 lei) x x cota prevăzută în acordul contractual (30%) = ***468.750 lei***. În mod similar se determină veniturilor cuvenite celorlalte entități.

[2]Costurile cu întreținerea și funcționarea conductei de gaz care revin societății „A” = cheltuielile de întreținere și funcționare aferente activului exploatat în comun (612.500 lei) x cota prevăzută în acordul contractual (30%) = ***183.750 lei***. Cheltuielile cuvenite unităților „B” și „C” se calculează în mod asemănător.

[3]Cheltuielile cu amortizarea anuală a imobilizării corporale cuvenite entității „A” = cheltuielile cu amortizarea anuală a mijlocului fix controlat în comun (300.000 lei) x cota prevăzută în acordul contractual (30%) = ***90.000 lei***. În mod similar se determină cheltuielile cu amortizarea anuală corespunzătoare întreprinderilor „B” și „C”.

[4]Cheltuielile cu dobânzile aferente creditului bancar care revin unității „A” = valoarea împrumutului pe termen scurt contractat de societatea „A” (300.000 lei) x procentul de dobândă aferent acestuia (25%) = ***75.000 lei***. Costurile cu dobânda cuvenite societății „C” se calculează asemănător.

Societăţi (procentaj de control al activului)	Venituri	Cheltuieli comune			Cheltuieli privind dobânzile (necomune)	Profit col. (1-4)
		Întreţinere / funcţionare	Amortizare	Total		
0	1	2	3	4	5	6
„B" (38%)	593.750	232.750	114.000	346.750	–	247.000
„C" (32%)	500.000	196.000	96.000	292.000	225.000	208.000
TOTAL	**1.562.500**	**612.500**	**300.000**	**912.500**	**300.000**	**650.000**

Fiecare societate trebuie să preia, potrivit datelor din tabelul 2.10, partea care i se cuvine atât din datoriile, cheltuielile şi veniturile comune înregistrate, cât şi din profitul sau pierderea realizată. Deşi creditul bancar pe termen scurt contractat de societăţile „A" şi „C" a contribuit la completarea resurselor financiare necesare realizării investiţiei comune, dobânzile aferente împrumutului nu vor fi recunoscute drept cheltuieli comune. Ele sunt înregistrate doar în contabilitatea individuală a celor două unităţi. Partea din beneficiului brut care revine fiecărui asociat se determină, aşadar, ca diferenţă între venituri (col. 1) şi total cheltuieli comune (col. 4), şi nu prin scăderea din venituri (col. 1) a cheltuielilor comune (col. 4) şi a cheltuielilor privind dobânda (col. 5).

Rezultatul final al societăţilor „A" şi „C" nu va fi cel prevăzut în tabelul 2.10, deoarece pentru calculul beneficiului (col. 6) nu s-au luat în considerare cheltuielile cu dobânzile aferente creditului bancar contractat de cei doi asociaţi (col. 5). Admiţând că rezultatele activităţilor individuale ale celor două societăţi, diferite de cele privind activul controlat în comun, nu ar fi relevante, înseamnă că întreprinderea „A" ar obţine doar un profit brut de 120.000 lei (195.000 lei – 75.000 lei = 120.000 lei), iar entitatea „C" ar înregistra o pierdere în sumă de 17.000 lei (208.000 lei – 225.000 lei = – 17.000 lei).

Societăţile „A", „B" şi „C" vor înregistra în contabilitate, ca o imobilizare corporală, partea ce le revine din valoarea de intrare a conductei de gaz. Acestea vor calcula, în consecinţă, amortizarea pe durata normală de utilizare a mijlocului fix.

Aspectele menţionate se evidenţiază în contabilitatea celor trei unităţi după cum urmează:

a) unitatea „A" înregistrează partea din valoarea de intrare a conductei controlată conjugat, cheltuielile comune (amortizarea mijlocului fix, cheltuielile

de întreţinere şi de reparaţii aferente imobilizării corporale respective) şi cheltuielile necomune (dobânda aferentă creditului bancar contractat pe termen scurt) legate de bunul respectiv, precum şi cota-parte din veniturile care îi revin conform înţelegerii contractuale:

2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	% 512 „Conturi la bănci" 5191 „Credite bancare pe termen scurt"	1.800.000	 1.500.000 300.000
6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	90.000	90.000
% 60-65 „Cheltuieli de exploatare" 666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	512 „Conturi la bănci"	258.750 183.750 75.000	
512 „Conturi la bănci"	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	468.750	468.750
121„A" „Profit sau pierdere"	=	60-65 „Cheltuieli de exploatare"	183.750	183.750
121„A" „Profit sau pierdere"	=	% 666 „Cheltuieli privind dobânzile" 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	165.000	 75.000 90.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	=	121„A" „Profit sau pierdere"	468.750	468.750

După preluarea soldului debitor al conturilor de cheltuieli menţionate şi a soldului creditor al contului 704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate", contul de profit sau pierdere al societăţii „A" prezintă următoarea situaţie:

D	CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AL SOCIETĂŢII „A"		C
R_d	183.750	468.750	R_c
	75.000		
	90.000		
TSD	348.750	468.750	TSC
Sf_c	120.000		

b) societatea „B" consemnează partea care îi revine din valoarea de intrare a instalaţiei controlată conjugat, cheltuielile comune (amortizarea mijlocului fix, cheltuielile de întreţinere şi de reparaţii aferente imobilizării corporale respective), precum şi cota-parte din veniturile distribuite societăţii conform acordului contractual:

2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	512 „Conturi la bănci"	2.280.000	2.280.000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	114.000	114.000
60-65 „Cheltuieli de exploatare"	=	512 „Conturi la bănci"	232.750	232.750
512 „Conturi la bănci"	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	593.750	593.750
$121_{„B"}$ „Profit sau pierdere"	=	60-65 „Cheltuieli de exploatare"	232.750	232.750

121„B" „Profit sau pierdere"	=	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	114.000	114.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	=	121„B" „Profit sau pierdere"	593.750	593.750

Ca urmare a încorporării veniturilor din exploatare în rezultat şi a închiderii conturilor de cheltuieli prin contul 121 „Profit sau pierdere", situația ultimului cont la întreprinderea „B" se prezintă astfel:

D	CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AL SOCIETĂȚII „B"		C
R_d	232.750 114.000	593.750	R_c
TSD	346.750	593.750	TSC
Sf_c	**247.000**		

c) entitatea „C" evidențiază partea din valoarea de intrare a mijlocului fix controlat conjugat, cheltuielile comune (amortizarea activului corporal, cheltuielile de întreținere şi de reparații aferente imobilizării respective) şi cheltuielile necomune (dobânda aferentă creditului bancar contractat pe termen scurt) legate de bunul respectiv, precum şi cota-parte din veniturile care îi revin potrivit contractului încheiat:

2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)"	=	% 512 „Conturi la bănci" 519 „Credite bancare pe termen scurt"	1.920.000	 1.020.000 900.000
6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor"	96.000	96.000
% 60-65 „Cheltuieli de exploatare" 666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	512 „Conturi la bănci"	196.000 225.000	421.000

512 „Conturi la bănci”	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	500.000	500.000
$121_{„C”}$ „Profit sau pierdere”	=	% 60-65 „Cheltuieli de exploatare” 666 „Cheltuieli privind dobânzile” 6811 ”Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	517.000	 196.000 225.000 96.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	=	$121_{„C”}$ „Profit sau pierdere”	500.000	500.000

După închiderea conturilor de cheltuieli şi a celui de venituri, situația contului de rezultate al societății „C” este următoarea:

D	CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AL SOCIETĂȚII „C”		C
R_d	196.000 225.000 96.000	500.000	R_c
TSD	517.000	500.000	TSC
		17.000	Sf_d

Nu sunt rare situațiile în care, în urma controlului în comun al unui activ imobilizat, societățile comerciale pot obține venituri inferioare sumelor recunoscute drept cheltuieli comune. Dacă veniturile înregistrate la sfârşitul exercițiului financiar „N” din exploatarea în comun a activului ar fi de 900.000 lei, iar cheltuielile comune de 912.500 lei, rezultatele s-ar concretiza într-o pierdere (tabelul 2.11).

TABELUL 2.11

PARTAJAREA VENITURILOR, CHELTUIELILOR ŞI A PIERDERII ÎNTRE SOCIETĂȚILE CARE CONTROLEAZĂ UN ACTIV ÎN COMUN

Societăți (procentaj de control al activului)	Venituri	Cheltuieli comune			Cheltuieli privind dobânzile (necomune)	Pierdere col. (1-4)
		Întreținere/funcționare	Amortizare	Total		
0	1	2	3	4	5	6
„A” (30%)	270.000	183.750	90.000	273.750	75.000	3.750

Societăţi (procentaj de control al activului)	Venituri	Cheltuieli comune			Cheltuieli privind dobânzile (necomune)	Pierdere col. (1-4)
		Întreţinere/funcţionare	Amortizare	Total		
0	1	2	3	4	5	6
„B" (38%)	342.000	232.750	114.000	346.750	–	4.750
„C" (32%)	288.000	196.000	96.000	292.000	225.000	4.000
TOTAL	**900.000**	**612.500**	**300.000**	**912.500**	**300.000**	**12.500**

Pierderea înregistrată în urma folosirii bunului controlat în comun (12.500 lei) se suportă de către cei trei asociaţi proporţional cu procentajul de control al activului stabilit prin contract. Pentru unităţile „A" şi „C", sumele înscrise în coloana 6 a tabelului 2.11 nu reprezintă mărimea reală a pierderii. La acestea trebuie adăugate cheltuielile proprii aferente creditului bancar contractat pentru realizarea investiţiei. Rezultă, aşadar, că pierderea pe care o înregistrează cei doi asociaţi este mult mai mare [78.750 lei pentru prima societate (3.750 lei + + 75.000 lei = 78.750 lei) şi, respectiv, 229.000 lei pentru cea de-a doua unitate (4.000 lei + 225.000 lei = 229.000 lei)].

Modalitatea de evidenţiere în contabilitate a acestei situaţii este identică cu cea prezentată în cazul obţinerii de profit, singura diferenţă fiind dată de nivelul mai mare al cheltuielilor comparativ cu veniturile realizate ca urmare a folosirii în comun a respectivei imobilizări corporale.

Dacă cele trei unităţi beneficiază în comun de un credit bancar, atunci dobânzile aferente acestuia sunt recunoscute drept cheltuieli comune. Consecinţa acestui fapt o constituie micşorarea beneficiului brut rezultat din exploatarea activului supus controlului conjugat.

În situaţia în care întreprinderile „A", „B" şi „C" contractează, de exemplu, la începutul anului „N+10" un împrumut pe termen scurt de 400.000 lei, în vederea modernizării conductei de gaz metan, cheltuielile privind dobânda aferentă acestuia (400.000 lei x 20% = 80.000 lei) vor fi suportate proporţional de către ei trei asociaţi.

Având în vedere aceste aspecte reies următoarele:

♦ amortizarea cumulată până la data efectuării operaţiilor de modernizare („N+10") = 300.000 lei/an x 10 ani = 3.000.000 lei;

♦ valoarea imobilizării din anul „N+10" = valoarea de intrare a instalaţiei în anul „N" (6.000.000 lei) – amortizarea cumulată până în anul „N+9" inclusiv

(3.000.000 lei) + investiţia făcută pentru modernizarea acesteia (400.000 lei) = = 3.400.000 lei;

♦ durata normală de utilizare rămasă = 10 ani;

♦ cheltuielile cu amortizarea anuală a mijlocului fix aferente noii valori a acestuia = 3.400.000 lei / 10 ani = 340.000 lei/an.

Considerând că veniturile realizate în cursul anului prin exploatarea în comun a activului sunt de 1.218.000 lei, iar cheltuielile de întreţinere şi funcţionare legate de conducta de gaz reprezintă 479.000 lei, partajarea cheltuielilor, veniturilor şi a beneficiului între cei trei antreprenori se prezintă în tabelul 2.12.

TABELUL 2.12

PARTAJAREA VENITURILOR, CHELTUIELILOR ŞI A BENEFICIULUI ÎNTRE SOCIETĂŢILE CARE CONTROLEAZĂ UN ACTIV ÎN COMUN

Societăți (procentaj de control al activului)	Venituri	Cheltuieli comune				Profit col. (1-5)
		Întreținere/ funcționare	Amortizare	Dobânzi	Total	
0	1	2	3	4	5	6
„A” (30%)	365.400	143.700	102.000	24.000	269.700	95.700
„B” (38%)	462.840	182.020	129.200	30.400	341.620	121.220
„C” (32%)	389.760	153.280	108.800	25.600	287.680	102.080
TOTAL	**1.218.000**	**479.000**	**340.000**	**80.000**	**899.000**	**319.000**

Înregistrările contabile pe care le efectuează, în cazul acesta, societăţile „A”, „B” şi „C” sunt similare cu cele prezentate anterior, cu excepţia faptului că dobânzile aferente creditului bancar contractat în comun vor fi evidenţiate ca o cheltuială şi de persoana juridică „B”. Partea din beneficiul brut care revine fiecărui asociat se determină ca diferenţă între venituri (col. 1) şi total cheltuieli comune (col. 5).

Întrucât activele, datoriile, veniturile şi cheltuielile care iau naştere prin utilizarea în comun a instalaţiei sunt înregistrate în conturile individuale ale celor trei societăţi („A”, „B” şi „C”), rezultă că nici o ajustare a conturilor nu mai este necesară în cazul consolidării.

2.4.2.3. Entități controlate în comun

Entitatea controlată în comun reprezintă o asociere în participație care presupune înființarea unei societăți pe acțiuni, a unui parteneriat sau a unei alte entități în care fiecare asociat deține o participație. Asociații sunt „legați", în această situație, de entitatea controlată prin deținerea unui anumit număr de drepturi de vot care nu le permite însă exercitarea în mod unilateral a unui control exclusiv.

Întreprinderea astfel înființată funcționează ca oricare altă unitate, cu excepția cazului în care se stabileşte, printr-un acord contractual, controlul conjugat asupra activității economice a entității. Prin urmare, societatea dispune de propriile active, angajează datorii, efectuează cheltuieli şi realizează venituri. Aceasta poate, totodată, să încheie şi să deruleze contracte în nume propriu şi să-şi procure resursele necesare desfăşurării activității, fiecare asociat având dreptul la o parte din rezultatele obținute de unitate.

Situația în care două sau mai multe societăți îşi combină activitățile într-o direcție de afaceri prin transferarea anumitor active şi datorii într-o unitate controlată în comun este doar un caz de entitate aflată sub control conjugat. O altă situație care se întâlneşte frecvent este şi aceea în care o întreprindere realizează investiții în străinătate şi se asociază cu o altă societate, agenție sau cu un alt organism public local în vederea desfăşurării activității sale în țara respectivă. Această operație duce la formarea unei entități separate care este controlată în comun de către întreprinderea străină şi de către cea autohtonă, de guvern sau de alt organism public care a luat parte la asociere.

IAS 31 „Participații în co-întreprinderi" remarcă faptul că multe dintre entitățile controlate în mod conjugat sunt similare, ca fond, cu acele asocieri în participație care se referă la activități sau active controlate în comun. Se poate întâlni situația în care un activ controlat în comun, spre exemplu o conductă de petrol, să fie transferat unei unități controlate conjugat din motive care privesc, de cele mai multe ori, facilitățile fiscale care s-ar obține. Se poate vorbi şi de cazul în care asociații unui joint-venture contribuie la o societate controlată în comun cu active care vor fi exploatate în mod conjugat. Anumite operații controlate în comun implică totuşi crearea unei întreprinderi controlate concomitent de mai mulți asociați care să se ocupe şi de aspectele particulare ale activității,

cum ar fi proiectare, marketing, desfacere producție etc.

Activele, datoriile, cheltuielile şi veniturile entității controlate în comun sunt contabilizate de către aceasta. Ea întocmeşte şi prezintă situații financiare la fel ca alte întreprinderi, în conformitate cu reglementările în vigoare existente în țările în care aceasta operează. Deoarece în bilanțul co-antreprenorilor se găsesc doar participațiile lor la capitalul entității, în vederea stabilirii de situații financiare consolidate se pune problema tratării acestor participații.

Fiecare asociat al asocierii în participație contribuie, de obicei, cu numerar sau cu alte resurse la entitatea controlată în comun. Aceste contribuții sunt incluse în registrele contabile ale asociatului şi recunoscute în situațiile lui financiare separate ca o investiție în entitatea controlată în comun.

2.4.3. Alte considerații privind participațiile în entitățile aflate sub control comun

Participațiile aflate sub control conjugat pot fi contabilizate fie prin utilizarea metodei integrării proporționale, fie prin cea a punerii în echivalență. Aceste tratamente contabile permise prezintă însă şi unele excepții. În situația în care participația a fost achiziționată doar cu scopul de a fi cesionată într-un viitor apropiat, nici una dintre cele două metode nu trebuie aplicată. Asociatul unei asocieri în participație întrerupe folosirea consolidării proporționale sau metoda punerii în echivalență la data la care încetează să mai dețină controlul în comun sau să exercite o influență semnificativă asupra unei entități aflate sub control conjugat.

În aceeaşi manieră se va proceda şi în cazul în care asupra întreprinderii controlate în comun există restricții severe şi durabile privind capacitatea acesteia de a transfera fonduri în proprietatea asociatului. Drept urmare, participațiile acestuia sunt recunoscute ca simple plasamente şi vor fi contabilizate ca atare. Dacă la o anumită dată o entitate aflată sub control conjugat devine filială a unui asociat, acesta îşi va contabiliza participațiile în conformitate cu IAS 27 „Situații financiare consolidate şi individuale" aplicând, în consecință, metoda integrării globale.

Aplicarea consolidării proporționale echivalează cu includerea în bilanțul consolidat al asociatului a părții care i se cuvine atât din activele entității pe care o controlează în comun, cât şi din datoriile acesteia pentru care este răs-

punzător. De asemenea, contul de profit şi pierdere consolidat al antreprenorului va cuprinde partea acestuia din veniturile şi cheltuielile societăţii controlate în comun.

În situaţia aplicării metodei punerii în echivalenţă, care nu presupune cumularea proporţională a posturilor entităţii controlate în comun cu posturile societăţii dominante, se are în vedere doar o reevaluare a participaţiei deţinute în funcţie de evoluţia capitalului propriu al asocierii în participaţie, începând cu data achiziţiei acesteia[1]. Folosirea acestei metode alternative este susţinută de cei care consideră că nu este adecvat să se combine articolele controlate exclusiv cu cele controlate în comun, întrucât asupra celor din urmă nu se exercită primul tip de control, ci doar o influenţă semnificativă.

Deoarece adoptarea metodei integrării proporţionale reflectă mai bine substanţa şi realitatea economică a participaţiilor unui asociat într-o entitate controlată în comun, norma internaţională IAS 31 „Participaţii în co-întreprinderi" recomandă folosirea acesteia în detrimentul metodei punerii în echivalenţă. Ultima metodă este totuşi permisă ca tratament contabil alternativ atunci când se raportează active într-o entitate controlată în comun.

Ca şi în situaţia integrării globale, creanţele, datoriile, cheltuielile şi veniturile reciproce care apar ca urmare a tranzacţiilor interne desfăşurate între antreprenor şi entitatea controlată în comun trebuie să fie eliminate, singura diferenţă constând în faptul că eliminarea se face în raport cu partea antreprenorilor în operaţiunea în cauză. Profiturile interne incluse în elementele uneia sau ale celeilalte întreprinderi vor fi eliminate în concordanţă cu partea care revine asociatului. De asemenea, pierderile interne nu vor mai trebui eliminate dacă acestea sunt definitive, urmând însă a se elimina cele rezultate ca urmare a practicării unor preţuri de transfer care nu se află în concordanţă cu valoarea de piaţă.

Iată şi un exemplu care are în vedere faptul că societatea-mamă „SM" controlează în comun cu alţi acţionari unitatea „A", deţinând în capitalul acesteia o participaţie de 35%. Pornind de la această premisă considerăm următoarele situaţii:

♦ „SM" a împrumutat entitatea „A" cu suma de 10.000 lei. Dobânda anuală percepută pentru creditul acordat este de 10%. În urma acestei operaţiuni

[1]Liliana Malciu, Contabilitate aprofundată, Editura Economică, Bucureşti, 2000, p. 119.

întreprinderea dominantă înregistrează în conturile sale individuale o creanță, iar societatea „A" o datorie de aceiași mărime. De asemenea, dobânda aferentă împrumutului acordat va semnifica pentru „SM" un venit, iar pentru unitatea consolidată o cheltuială de aceiași valoare.

Cele prezentate conduc la concluzia că o cotă-parte (35%) din creanța/datoria și, respectiv, venitul/cheltuiala reciproce trebuie eliminate. Evidențierea în contabilitate a celor menționate se realizează de următoarea manieră:

Datorii$_{„A"}$	=	Creanțe$_{„SM"}$	3.500	3.500[1]
Venituri din dobânzi$_{„SM"}$	=	Cheltuieli privind dobânzile$_{„A"}$	350	350[2]

♦ în cursul anului unitatea „SM" a vândut entității „A" stocuri în valoare de 10.000 lei, din care 40% nu au fost încasate până la sfârșitul anului. Prin urmare, „SM", în calitatea sa de furnizor, are un drept asupra clientului său (societatea „A") în sumă de 4.000 lei. Eliminarea operațiunii interne dintre cele două întreprinderi se va face doar în proporția deținerii participației (35%) și va viza atât conturile de clienți și furnizori pentru soldul rămas (4.000 lei), cât și pe cele de cheltuieli privind stocurile și venituri din vânzarea acestora (10.000 lei), astfel:

▪ la nivelul bilanțului:

Furnizori$_{„SM"}$	=	Clienți$_{„A"}$	1.400	1.400[3]

▪ la nivelul contului de rezultate:

Venituri din vânzarea stocurilor	=	Cheltuieli privind stocurile	3.500	3.500[4]

♦ societățile „SM" și „A" se află într-o relație ca cea din fig. 2.5.

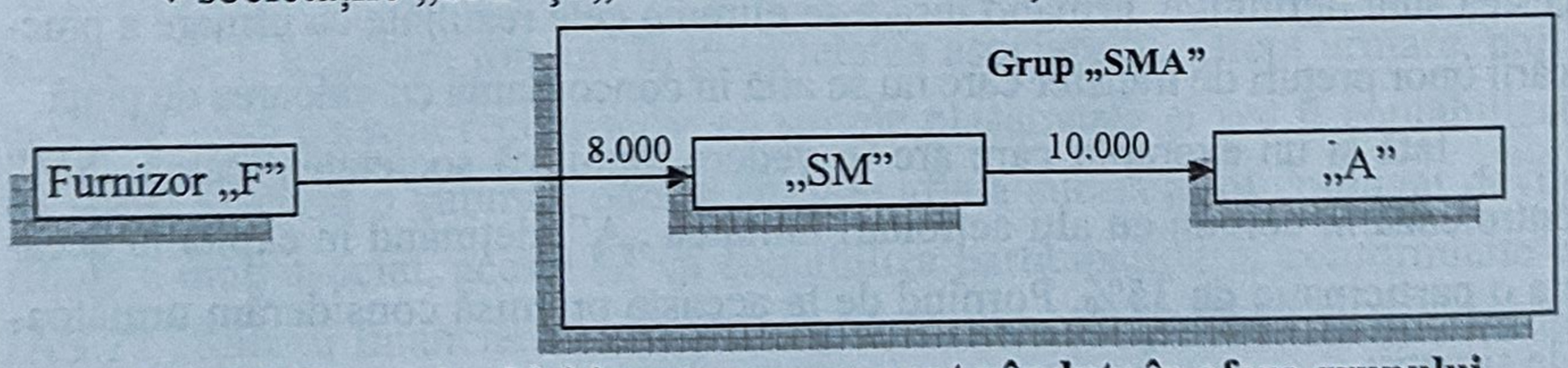

Fig. 2.5. Stocuri achiziționate care nu sunt vândute în afara grupului

[1] 10.000 lei x 35% = *3.500 lei.*
[2] 1.000 lei x 35% = *350 lei.*
[3] 4.000 lei x 35% = *1.400 lei.*
[4] 10.000 lei x 35% = *3.500 lei.*

În cazul în care societatea „A” nu vinde în afara grupului stocurile cumpărate de la unitatea „SM”, numai aceasta din urmă obține beneficii (2.000 lei). Prin cumularea proporțională a situațiilor financiare ale celor două unități va rezulta, la nivelul grupului, un profit de 700 lei (2.000 lei x 35% = 700 lei) care nu este însă realizat întrucât bunurile se află în stoc la „A”. Acest profit intern contabilizat de „SM”, ce se regăseşte în valoarea stocurilor de la „A”, trebuie, prin urmare, eliminat.

Şi încă ceva. Diminuarea stocului final antrenează o creştere a costului stocurilor vândute. Înregistrările contabile care se fac în acest caz sunt:

▪ la nivelul bilanțului:

$Rezultat_{„SM”}$	=	$Stocuri_{„A”}$	700	700

▪ la nivelul contului de rezultate:

Cheltuieli privind stocurile	=	$Rezultat_{„SM”}$	700	700

♦ întreprinderea „SM” posedă stocuri ce au fost cumpărate de la o altă societate din cadrul grupului („A”) pentru suma de 30.000 lei. Ultima societate („A”) a achiziționat aceste active circulante materiale la valoarea de 31.450 lei. Rezultă, aşadar, că în urma tranzacției efectuate între cele două entități s-ar înregistra la „A” o pierdere totală de 1.450 lei, din care 507,50 lei (1.450 lei x x 35% = 507,50 lei) ar fi aferentă lui „SM” în virtutea deținerilor sale. Acest exemplu presupune luarea în considerare a următoarelor situații:

a) la închiderea exercițiului stocurile deținute de „SM” au într-adevăr o valoare justă de 30.000 lei, ceea ce înseamnă că pierderea înregistrată de întreprinderea „A” este reală şi, în consecință, cota-parte ce revine societății „SM” (507,50 lei) din aceasta este definitivă. Dacă dimpotrivă această valoare este mai mare decât 31.450 lei, pierderea este total artificială şi va trebui eliminată;

b) la finele anului valoarea stocurilor este cuprinsă între 30.000 lei şi 31.450 lei. În acest caz numai cota-parte din fracțiunea pierderii corespunzătoare diferenței dintre prețul de cesiune al stocurilor şi valoarea justă a acestora la închiderea exercițiului trebuie eliminată. Dacă presupunem că valoarea reală a bunurilor de această natură este de 31.000 lei, pierderea constatată de unitatea „A” se descompune astfel:

♦ o pierdere definitivă (reală), care se menține: (31.450 lei – 31.000 lei) x x 35% = 450 lei x 35% = 157,50 lei;

♦ o pierdere artificială, care se elimină: (31.000 lei – 30.000 lei) x 35% = = 1.000 lei x 35% = 350 lei.

Cele menționate se evidențiază în contabilitate de următoarea manieră:

▪ la nivelul bilanțului:

Stocuri„SM"	=	Rezultat„A"	350	350

▪ la nivelul contului de rezultate:

Rezultat„A"	=	Cheltuieli privind stocurile	350	350

În *situațiile financiare consolidate* asociatul trebuie să raporteze propriile participații într-o entitate controlată în comun. Această raportare este importantă pentru reflectarea realității economice a aranjamentului încheiat cu ceilalți parteneri. Un asociat îşi controlează, într-o astfel de entitate, propria parte din beneficiile economice viitoare prin partea lui în activele şi datoriile acesteia.

Aşa cum prevede IAS 31 „Participații în co-întreprinderi", realitatea economică este reflectată în situațiile financiare consolidate ale asociatului în cazul în care acesta îşi raportează propriile interese în activele, datoriile, cheltuielile şi veniturile entității controlate în comun. Această raportare se poate face de către asociat în două moduri, şi anume:

a) prin combinarea rând cu rând a părții care îi revine din activele, datoriile, cheltuielile şi veniturile entității controlate cu articole similare din propriile situații financiare consolidate. Asociatul poate astfel combina partea lui din imobilizările corporale ale entității controlate în comun cu aceleaşi elemente ale grupului consolidat etc.;

b) prin includerea de rânduri separate în propriile situații financiare corespunzătoare părții lui din activele, datoriile, cheltuielile şi veniturile entității controlate în comun. Asociatul poate prezenta separat, de exemplu, partea care i se cuvine din imobilizările corporale ale entității controlate în comun, ca parte din imobilizările corporale ale grupului consolidat etc.

Cele două forme de raportare constau în evidențierea valorilor identice ale venitului net şi în fiecare clasificare majoră a activelor, datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor. Indiferent de formatul adoptat, nu este corect să se compenseze unele active sau datorii prin scăderea altor obligații ori active sau să se compenseze un venit ori o cheltuială prin diminuarea altei cheltuieli ori a altui ve-

nit, cu excepția situației în care există un drept legal de compensare şi compensarea reprezintă confirmarea rezultatelor exploatării activului sau decontarea datoriei.

Asociatul într-o asociere în participație trebuie să prezinte, separat de valoarea altor datorii, orice datorii contractate cu privire la participațiile sale în asociere, precum şi partea lui din datoriile care au fost realizate în comun cu ceilalți asociați. Trebuie, de asemenea, redată şi partea antreprenorului în datoriile asocierilor în participație față de care este eventual răspunzător, precum şi acele obligații ce apar datorită faptului că asociatul este responsabil pentru datoriile altor asociați.

Separat de alte obligații, asociatul trebuie să evidențieze orice angajamente de capital care au fost luate în legătură cu participarea sa în asociere, partea lui din aceste angajamente care a fost contractată în comun cu alți asociați, precum şi partea acestuia din angajamentele de capital ale asocierii însăşi. Totodată, antreprenorul trebuie să furnizeze o listă şi o descriere a participațiilor sale în entitățile controlate în comun considerate semnificative, precum şi proporția participației deținute în aceste entități. Asociatul trebuie să prezinte, pentru aceste entități, valorile totale ale părții sale în fiecare dintre activele curente, activele imobilizate, datoriile curente, datoriile pe termen lung, veniturile şi cheltuielile asocierii în participație.

IAS 31 „Participații în co-întreprinderi" nu indică o preferință asupra modului de contabilizare a acestui tip de participație în *situațiile financiare separate* ale antreprenorilor. Din punct de vedere practic, participațiile în entitățile controlate în comun sunt înregistrate în bilanțul acestora fie la costul lor complet de revenire, fie puse în echivalență, dacă legea permite acest lucru. De asemenea, pentru un asociat care nu întocmeşte situații financiare consolidate, întrucât nu are filiale, este adecvat ca el să furnizeze aceleaşi informații despre participațiile sale ca şi asociații care emit situații financiare consolidate.

2.5. IFRS[1] 3 „Combinări de afaceri"

Această normă a fost elaborată în scopul de a asigura metodologia necesară contabilizării combinărilor de afaceri, care să aducă utilizatorilor cele mai

[1]International Financial Reporting Standards (Standarde Internaționale de Raportare Financiară).

folositoare informații referitoare la aceste tranzacții. S-a urmărit, totodată, și aducerea cerințelor IFRS 3 „Combinări de afaceri" cât mai aproape posibil de cele americane (US GAAP[1]).

2.5.1. Aspecte preliminarii

Combinarea de afaceri reprezintă, potrivit acestei norme, combinarea unor entități separate sau a unor afaceri într-o singură societatea raportoare. Pentru a determina dacă o tranzacție trebuie să fie contabilizată conform IFRS 3 „Combinări de afaceri" trebuie urmărit dacă bunurile achiziționate sau asumate satisfac definiția unei afaceri[2].

În situația în care o entitate dobândeşte un grup de bunuri sau o societate distinctă care nu satisfac definiția unei afaceri, tranzacția nu trebuie contabilizată ca o combinare de afaceri. Totodată, achiziția unei întreprinderi nu dovedește, prin ea însăşi, existența unei combinări de afaceri. Atunci când o entitate conține un singur bun este puțin probabil ca achiziția acelei unități să fie considerată o combinare de afaceri, ci mai degrabă o cumpărare a bunului respectiv. Următoarele tipuri de tranzacții satisfac, în general, definiția unei combinări de afaceri[3]:

♦ cumpărarea tuturor bunurilor, datoriilor şi drepturilor aferente activităților unei entități;

♦ achiziția anumitor bunuri, datorii şi drepturi aferente activităților unei entități, care împreună satisfac definiția unei afaceri;

♦ înființarea unei noi entități în care bunurile, datoriile şi activitățile unei combinări de afaceri vor fi reținute.

IFRS 3 „Combinări de afaceri" cuprinde regrupările de întreprinderi care se referă nu numai la fuziuni sau preluări ale controlului, ci şi la transferurile de activități dintre întreprinderi. Norma internațională indică modul în care dobânditorul trebuie să contabilizeze activele şi datoriile care îi sunt transferate, nefăcând obiectul IFRS 3 următoarele:

a) crearea unei întreprinderi supusă controlului comun;

b) regruparea unor entități aflate sub controlul altei societăți înainte şi

---

[1]Generally Accepted Accounting Principles (Principii Contabile General Acceptate).

[2]O ***afacere*** este identificată de IFRS 3 „Combinări de afaceri" ca un set integrat de activități şi bunuri conduse şi administrate în scopul obținerii de către investitor a unui câştig sau a unor costuri scăzute ori a altor beneficii economice direct proporțional cu strategia acționarilor sau a altor participanți.

[3]*** Business combinations, A guide to IFRS 3, Deloitte, 2004, p. 5.

după efectuarea tranzacției[1];

c) combinările de afaceri care implică două sau mai multe întreprinderi mutuale;

d) combinările de afaceri în care entități separate sunt combinate pentru a forma o societate raportoare, doar prin contract, fără a avea drept scop obținerea proprietății.

Amendamentele propuse normei internaționale cu privire la lit. c) şi d) au în vedere următoarele aspecte[2]:

♦ dacă ne aflăm în situația specificată la lit. c), costul combinării ar trebui să fie determinat prin agregarea valorii juste nete a activelor, a datoriilor şi a datoriilor eventuale identificabile şi a valorii juste de la data schimbului pentru orice active acordate, datorii făcute ori asumate sau alte instrumente financiare (acțiuni, obligațiuni etc.) emise de către dobânditor în schimbul controlului achiziției. Impactul acestui tratament va fi următorul: fondul comercial recunoscut va fi egal cu valoarea justă a tuturor elementelor oferite;

♦ dacă ne referim la cazul menționat la lit. d), costul combinării înregistrat de către dobânditor ar trebui să fie valoarea justă netă a activelor, datoriilor şi a datoriilor eventuale identificabile achiziționate.

În înțelesul IFRS 3 „Combinări de afaceri", o regrupare de întreprinderi reprezintă o reuniune de entități distincte într-una singură. Situată într-o poziție extremă, fuziunea se concretizează în transferul întregului patrimoniu al unei societăți unei alte entități sau în crearea unei noi întreprinderi prin reuniunea mai multora existente. În oricare din cele două situații fuziunea are ca efect dizolvarea societății ori a entităților al căror patrimoniu a fost transferat.

Operațiunea poate afecta, de asemenea, doar o parte din activele şi datoriile vânzătorului, şi nu întreprinderea acestuia în ansamblul ei. Aceasta se poate constitui într-un aport parțial de active care diferă de fuziune prin faptul că toate unitățile angajate în această operațiune continuă să funcționeze şi după ce a avut loc acest aport. Este şi situația în care o entitate diversificată „X" decide

---

[1]Este cazul, spre exemplu, a două societăți („A" şi „B") controlate de către o altă unitate („C"). Admitem că, din motive fiscale, întreprinderea „C" decide o reorganizare a grupului, iar rezultatul acestei decizii este achiziția de către „A" a entității „B". Această operațiune nu face obiectul IFRS 3 „Combinări de afaceri" deoarece societățile „A" şi „B" erau controlate de „C" înainte şi vor fi controlate de ea şi după efectuarea tranzacției. Totuşi, întreprinderea „A" va putea aplica cerințele normei IFRS 3 dacă doreşte acest lucru.

[2]*** Business combinations, A guide to IFRS 3, Deloitte, 2004, p. 7.

să abandoneze activitatea de transport intern de călători pe care o desfășoară. În acest sens ea cedează activele şi datoriile corespunzătoare acestei activități unei societăți de transporturi, operațiunea constituind în acest caz o regrupare de întreprinderi potrivit IFRS 3.

Se poate întâmpla, de asemenea, ca o companie să cumpere toate componentele hardware şi sistemele de telefonie ale unei entități de profil care se află în stare de lichidare. Această tranzacție nu va fi considerată drept o combinare de afaceri în sensul normei internaționale menționate, întrucât achiziția în sine nu poate fi considerată drept un set integrat de activități şi bunuri, în lipsa extinderii dobândirii şi către alte bunuri (software şi servicii) operațiunea neputând să dovedească obținerea de către investitor a unor câştiguri ori a unor costuri scăzute.

Majoritatea combinărilor de afaceri se efectuează însă fără transferul activelor, printr-un simplu transfer al acțiunilor reprezentative ale patrimoniului întreprinderii vizate. Aceasta înseamnă, în fapt, preluarea controlului care transformă societatea vânzătoare în filială a dobânditorului. Operațiunea poate avea loc cu sprijinul conducătorilor societății achiziționate (fuziune, aport parțial de active) sau direct prin acționarii acesteia (ofertă publică de cumpărare sau de schimb). De asemenea, patrimoniul achiziționat poate fi plătit de către investitor în acțiuni (fuziune, ofertă publică de schimb), în numerar (ofertă publică de cumpărare) sau schimbat contra altor active[1].

2.5.2. Identificarea dobânditorului

Ca principiu general, IFRS 3 recunoaşte că în toate combinările de afaceri există un dobânditor. Acesta este reprezentat de entitatea care obține controlul unuia sau altuia dintre participanții la regrupare.

O entitate poate *controla* o altă societate dacă, ca rezultat al combinării de afaceri, deține puterea de a guverna politicile financiare şi operaționale ale acesteia din urmă.O asemenea putere poate fi recunoscută în situația în care întreprinderea îndeplineşte toate sau câteva din următoarele criterii[2]:

- deține mai mult de jumătate din drepturile de vot ale entității combinate;

---

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 462.
[2] ***. Business combinations, A guide to IFRS 3, Deloitte, 2004, p. 8.

• are posibilitatea de a numi sau revoca majoritatea membrilor consiliului de administrație;

• posedă majoritatea voturilor în consiliul de administrație;

• deține abilitatea de a determina selecția echipei de conducere a entității combinate.

Deşi în marea majoritate a cazurilor dobânditorul este evident, IFRS 3 „Combinări de afaceri" precizează, totuşi, câteva indicii în vederea identificării acestuia, cum ar fi:

♦ întreprinderea a cărei valoare de piață este mai mare;

♦ entitatea care emite acțiuni sau plăteşte lichidități unei alte părți;

♦ societatea a cărei conducere este capabilă să domine selecția echipei de management a entității supusă regrupării.

Determinarea entității care are calitatea de dobânditor poate fi subiectivă, aceasta trebuind să se bazeze pe toate indiciile prezentate anterior şi pe aplicarea unei bune judecăți profesionale atunci când este cazul. Aceşti factori sunt structurați de o aşa manieră încât fiecare dintre ei să fie determinanți atunci când oricare alți factori sunt considerați egali. În situația în care considerente individuale provoacă conflicte în determinarea entității dobânditoare, judecata trebuie făcută în aşa fel încât să conducă la atingerea unei concluzii care să aibă în vedere toate aceste aspecte, IFRS 3 „Combinări de afaceri" neprevăzând o ierarhie anume care să fie utilizată în vederea rezolvării acestor conflicte.

Înțelegerea aspectelor menționate are ca punct de plecare următorul exemplu: societățile „A" şi „B" se află într-o tranzacție de combinare de afaceri, rezultatul acesteia fiind crearea unei noi întreprinderi „C". Se mai cunosc următoarele:

◘ vechii acționari ai entității „A" dețin 52% din drepturile de vot ale societății „C";

◘ vechiul consiliu de administrație al întreprinderii „A" nu şi-a păstrat poziția în unitatea „C";

◘ valoarea justă a activului net al entității „A" este de 6.058.716,90 lei, iar cea a societății „B" de 5.348.962 lei.

Din exemplul prezentat se observă că întreprinderea cu valoare de piață mai mare este unitatea „A". În plus, ea deține majoritatea drepturilor de vot în entitatea „C" obținând, în consecință, controlul acesteia. Potrivit acestor două

aspecte reiese că dobânditorul va fi reprezentat de întreprinderea „A", chiar dacă vechiul său consiliu de administrație nu și-a păstrat poziția în unitatea nou creată.

Există, totodată, și situații în care achiziția se poate desfășura invers, în sensul că dobânditorul este întreprinderea ale cărei acțiuni sunt schimbate, și nu entitatea emitentă a titlurilor. Acesta este și cazul în care o societate necotată, mai mare, poate fi „cumpărată" de una mai mică, dar ale cărei titluri sunt cotate la bursă. Scopul unei astfel de tranzacții este ca și întreprinderea ale cărei titluri nu sunt cotate să beneficieze de cotația bursieră.

Exemplul ce urmează are în vedere tocmai acest aspect și se referă la societatea „A", a cărei valoare justă este de 3.375.000 lei și care are un capital constituit din 2.500.000 de acțiuni. Această întreprindere este „cumpărată" de unitatea „B", a cărei capitalizare bursieră este de 180.000 lei (1.200.000 acțiuni x x 0,15 lei/acțiune = 180.000 lei). Potrivit datelor menționate reiese că valoarea nominală a acțiunilor „A" este de 13.500 lei/acțiune (3.375.000 lei : 2.500.000 acțiuni = 1,35 lei/acțiune), iar fiecare titlu „A" este schimbat contra a 9 titluri „B" (1,35 lei/acțiune : 0,15 lei/acțiune = 9). Ultimul rezultat obținut conduce la evidențierea următoarelor aspecte:

- vechii acționari ai societății „A" posedă 22.500.000 acțiuni „B" (2.500.000 acțiuni „A" x 9 = 22.500.000 acțiuni „B"), adică un procent de 94,93%.
- vechii acționari ai entității „B" dețin 1.200.000 acțiuni, adică un procent de 5,07%.

Din exemplul prezentat se observă că deși acțiunile întreprinderii „A" sunt schimbate, iar societatea „B" este cea care emite noi titluri, dobânditorul este reprezentat de către prima entitate („A") deoarece acționarii săi sunt majoritari în unitatea „B" după efectuarea regrupării. Prin urmare, la identificarea dobânditorului s-a avut în vedere întreprinderea care deține controlul asupra entității supuse regrupării.

Și încă ceva. După identificarea dobânditorului, politicile contabile ale acestuia sunt aplicate în conturile entității combinate.

2.5.3. Determinarea costului de achiziție

Datorită sumelor importante puse în joc, faptului că evaluarea are, în ge-

neral, o mare doză de subiectivism, precum şi existenţei unei diversităţi a tratamentelor contabile, operaţiunea de preluare a controlului oferă numeroase posibilităţi de influenţare a rezultatelor şi a prezentării conturilor de către investitor.

Alegerea metodei de contabilizare a combinărilor de întreprinderi a suscitat dezbateri considerabile. Efectul acestora a condus la folosirea a două metode general acceptate: metoda achiziţiei *(acquisition method)* şi metoda punerii în comun a intereselor *(pooling of interests method)*. Deşi IFRS 3 cere, fără nici o excepţie, ca *metoda achiziţiei* să fie folosită pentru contabilizarea combinărilor de afaceri, o scurtă prezentare a celei de-a doua metode poate fi, de asemenea, interesantă.

2.5.3.1. Metoda achiziţiei *(acquisition method)*

Întreprinderea achiziţionată, în întregul ei sau o parte a acesteia, este contabilizată ca orice activ la cost. Acesta este dat de agregarea valorii juste de la data schimbului a activelor acordate, datoriilor făcute ori asumate sau a altor instrumente financiare (acţiuni, obligaţiuni etc.) emise de către dobânditor în vederea unei combinări de afaceri, la care se adaugă orice alte costuri direct legate de tranzacţia efectuată. Atunci când o combinare de afaceri se desfăşoară într-o singură etapă, data schimbului va fi data achiziţiei, adică data la care investitorul obţine efectiv controlul achiziţiei sale.

Dacă efectuarea plăţii se face sub formă de titluri, preţul de achiziţie reprezintă valoarea de piaţă a acestora. În situaţii rare, entitatea poate considera că valoarea de piaţă a unor astfel de instrumente financiare nu reprezintă un indicator de încredere pentru determinarea valorii juste a acestora. În asemenea circumstanţe, determinarea valorii juste se realizează cu ajutorul IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare”[1].

În cazul în care titlurile cu ajutorul cărora se realizează plata nu sunt cotate sau cursul lor de la bursă este considerat mai puţin reprezentativ decât valoarea lor reală, acestea sunt estimate prin raportarea la fracţiunea corespondentă a valorii întreprinderii emitente sau a întreprinderii achiziţionate. Rezultă, uneori, că preţul de achiziţie trebuie reconsiderat în sensul majorării sau di-

[1]Această normă a fost revizuită în anul 2003, apărând sub aceeaşi denumire.

minuării, în situația în care survin anumite evenimente sau în funcție de performanțele întreprinderii achiziționate. Această ajustare este inclusă în costul participației dacă, la data achiziției, ea este probabilă şi poate fi estimată în mod credibil[1].

Un exemplu care vine în sprijinul ultimelor afirmații se referă la următoarele: la începutul exercițiului financiar „N" societatea „A" preia controlul întreprinderii „B" contra sumei de 4.785.463 lei. Contractul încheiat cu ocazia efectuării acestei tranzacții prevede că în cazul în care rentabilitatea medie a ultimei entități în cursul următoarelor trei exerciții depăşeşte 9%, prețul participației se va majora cu 12%. Dacă la data achiziției este probabil ca acest obiectiv să fie depăşit, prețul plătit de dobânditor nu va fi de 4.785.463 lei, ci de 5.359.718,56 lei [4.785.463 lei + (4.785.463 lei x 12%) = 5.359.718,56 lei].

Uneori dobânditorul se angajează să verse o sumă suplimentară dacă activele pe care le-a oferit în schimbul participației (acțiuni sau obligațiuni) suferă o depreciere de valoare. Prețul plătit în plus de către investitor nu trebuie să fie considerat însă ca o creştere a costului participației deoarece el este balansat de pierderea de valoare a titlurilor remise inițial. În caz că deprecierea titlurilor va deveni efectivă, acest vărsământ va fi imputat asupra primelor de emisiune constatate la data efectuării tranzacției.

Admitem, pentru înțelegerea acestui aspect, că societatea „A" a emis în anul „N", în scopul achiziționării a 63% din întreprinderea „B", 10.000.000 de acțiuni cu valoarea nominală de 0,15 lei/acțiune. La data realizării schimbului valoarea matematică contabilă a unei acțiuni „A" era de 0,195 lei. Contractul încheiat cu ocazia efectuării acestei tranzacții prevedea că, în situația în care cursul titlurilor unității „A" nu se menține un an mai târziu cel puțin la acest nivel (0,195 lei/acțiune), dobânditorul va trebui să plătească diferența. Presupunând că în exercițiul „N+1" o acțiune „A" este apreciată cu suma de 0,1675 lei/acțiune, aspectele care se contabilizează sunt următoarele:

- remunerarea în exercițiul financiar „N" a acționarilor entității „B" cu titluri „A":

456 „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"	=	1011 „Capital subscris nevărsat"	1.500.000	1.500.000

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 463.

456 „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”	=	1041 „Prime de emisiune”	450.000	450.000
261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”	=	456 „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”	1.950.000	1.950.000
1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	1.500.000	1.500.000

◘ diminuarea în anul „N+1” a primei de emisiune constatate anterior, ca urmare a scăderii valorii acțiunilor „A” de la 0,195 lei/acțiune la 0,1675 lei/acțiune, în corespondență cu plata unei sume suplimentare efectuată de către dobânditor [10.000.000 acțiuni x (0,195 lei/acțiune – 0,1675 lei/acțiune) = 275.000 lei]:

1041 „Prime de emisiune”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	275.000	275.000

Din aceste articole contabile se observă că deprecierea valorii acțiunilor „A” oferite în schimbul deținerii controlului entității „B” nu a dus la modificarea costului de achiziție al participației, care rămâne neschimbat (1.950.000 lei), ci doar la diminuarea primei de emisiune, valoarea acesteia ajungând să fie de 175.000 lei (450.000 lei – 275.000 lei = 175.000 lei).

Ceva mai mult. Dacă valoarea titlurilor oferite de dobânditor la achiziția participației scade în termenul prevăzut în contractul încheiat la data efectuării tranzacției, diferența poate fi acoperită de către acesta şi printr-o nouă emisiune de acțiuni a căror mărime cumulată să fie egală cu deprecierea constatată. Preluând datele din exemplul precedent, înregistrarea în contabilitate a acestei situații este următoarea:

1041 „Prime de emisiune”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	275.000	275.000

La data achiziției, costul patrimoniului dobândit sau al participației obținute trebuie să fie descompus între elementele sale constitutive. Acesta cuprinde activele şi datoriile identificabile achiziționate evaluate la valoarea lor justă şi un sold neafectat numit goodwill, supravaloare, diferență de achiziție sau fond comercial.

Trebuie considerate ca active identificabile toate elementele achiziționa-

te care satisfac definiția generală a activelor. În plus, pot fi recunoscute ca active şi elementele care nu figurează în bilanțul vânzătorului pe motivul că la data întocmirii acestuia nu satisfăceau criteriile de recunoaştere.

Imobilizările necorporale pot fi recunoscute la acest nivel în măsura în care fie rezultă din drepturi legale sau contractuale (concesiunea exploatării unui serviciu public), fie sunt separate de întreprindere, ceea ce înseamnă că ele pot fi vândute independent de aceasta, cum ar fi de exemplu mărcile comerciale, brevetele, licențele de fabrică etc. Celelalte elemente, în particular cele care nu pot fi vândute fără să antreneze dispariția întreprinderii (clientela, know-how-ul etc.), nu sunt contabilizate separat. Ele fac parte din fondul comercial al întreprinderii[1].

Activele sunt evaluate la valoarea lor justă la data achiziției, adică la suma la care acestea pot fi tranzacționate de bună voie între un vânzător şi un cumpărător bine informați, în condiții de concurență normală. IFRS 3 „Combinări de afaceri" furnizează principiile de bază care să permită determinarea acestei valori pe categorii de active, astfel:

♦ titlurile cotate pe o piață activă la valoarea lor de piață;

♦ titlurile necotate plecând de la anumiți indicatori, cum ar fi raportul cost/beneficiu al acțiunilor pentru societățile din acelaşi sector de activitate sau raportul dividend/acțiune;

♦ creanțele la valoarea lor actuală, diminuată cu eventualele ajustări pentru depreciere;

♦ stocurile de produse şi de mărfuri la prețul lor de vânzare din care se deduce costul lor de distribuție şi o marjă rezonabilă;

♦ stocurile de materii şi materiale la costul lor de înlocuire;

♦ imobilizările corporale, în principiu evaluate la valoarea lor de piață. În caz contrar, valoarea lor justă trebuie să fie estimată plecând de la randamentul acestora sau de la costul lor de înlocuire;

♦ imobilizările necorporale conform IAS 38 „Imobilizări necorporale"[2].

În ceea ce priveşte datoriile întreprinderii achiziționate, numai cele existente la data achiziției sunt contabilizate. Adesea, operațiunea este urmată de o

---

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 465.
[2]Această normă a fost revizuită în anul 2004, apărând sub aceeaşi denumire.

restructurare a întreprinderii achiziționate. În acest caz, cheltuielile corespunzătoare (cheltuieli de reorganizare, indemnizații de concediere etc.) pot fi ajustate, condițiile impuse pentru constituirea unor astfel de ajustări fiind extrem de restrictive, precum[1]:

1) dobânditorul trebuie să aibă elaborate, cel mai târziu până la data achiziției, direcțiile principale ale unui plan de restructurare;

2) planul de restructurare trebuie anunțat cel mai târziu până la data achiziției, astfel încât categoriile de persoane vizate să cunoască data la care acesta va fi pus în aplicare;

3) în trei luni care survin achiziției, sau dacă ea este anterioară datei de aprobare a situațiilor financiare anuale, să fie elaborat un plan detaliat care să cuprindă următoarele: activitățile vizate şi principalele poziții afectate; localizarea şi numărul persoanelor care vor fi concediate şi indemnizațiile aferente; cheltuielile care vor fi angajate; data la care planul va fi pus în aplicare.

De asemenea, IFRS 3 „Combinări de afaceri" face referință şi la faptul că eventualele pierderi de exploatare viitoare nu vor putea fi în nici un caz ajustate. Aceste dispoziții au în vedere evitarea tendinței dobânditorului de a profita de această operațiune în scopul contabilizării de provizioane excesive care ar putea ulterior să fie anulate şi să amelioreze în acest fel rezultatele exercițiilor viitoare.

Combinările de afaceri pot da ocazia contabilizării angajamentelor care nu figurează în bilanțul întreprinderii achiziționate. Pasivele eventuale ale acesteia, în sensul IAS 37 „Provizioane, datorii şi active contingente", adică angajamentele din afara bilanțului, pot fi luate în sfârşit în calcul în analiza prețului de achiziție cu singura condiție ca mărimea lor să fie estimată cu credibilitate.

Creanțele şi datoriile pe termen lung trebuie, în mod normal, să fie actualizate la rata dobânzii care se aplică unor creanțe sau datorii de risc echivalent. Exemplul care urmează face referire tocmai la acest aspect şi are în vedere întreprinderea „B" care a contractat la începutul anului „N" un împrumut pe termen lung (3 ani), rambursabil integral la scadență, în valoare de 3.000.000 EUR (€). Ştiind că rata dobânzii aferentă creditului angajat de „B" este de 12,5% pe an, presupunem că în cursul exercițiului financiar „N" societatea a fost achiziționată

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 465.

de către entitatea „A". La data cumpărării unității „B", contractul de împrumut se renegociază, obținându-se o rată a dobânzii de 11% pe an. Valoarea justă a acestei datorii reprezintă valoarea tuturor fluxurilor de numerar aferente împrumutului, actualizată la rata dobânzii existentă la data achiziției. Dacă avem în vedere că dobânda anuală corespunzătoare creditului contractat la începutul anului „N" este de 375.000 EUR (€) (3.000.000 € x 12,5% = 375.000 €), reiese că valoarea justă a datoriei la data efectuării tranzacției este cea care rezultă din următorul calcul:

$$V_j = \frac{375.000}{1,11} + \frac{375.000}{(1,11)^2} + \frac{375.000 + 3.000.000}{(1,11)^3} \approx 3.110.021 €$$

Este necesar, totodată, să se țină cont de consecințele activelor și datoriilor identificabile la valoarea lor justă. Această înseamnă că trebuie contabilizate impozitele amânate aferente diferenței dintre valoarea justă și cea contabilă a activului net al întreprinderii achiziționate.

Aspectele menționate cu privire la descompunerea costului de achiziție plătit de către dobânditor într-o combinare de afaceri pot fi ilustrate cu ajutorul exemplului care urmează. Acesta se referă la societatea „A" care achiziționează la începutul anului „N", pentru suma de 5.287.632,50 lei, 70% din capitalul unității „B". Elementele patrimoniale ale ultimei întreprinderi sunt redate în tabelul 2.13.

TABELUL 2.13

SITUAȚIA ELEMENTELOR PATRIMONIALE ALE ENTITĂȚII „B" LA DATA ACHIZIȚIEI ACESTEIA DE CĂTRE „A"

Nr. crt.	Explicații	Valoare contabilă	Valoare justă	Diferențe de evaluare (col. 3 – col. 2)
0	1	2	3	4
1	Imobilizări	9.008.953,4	10.000.000,0	991.046,6
2	Stocuri	68.932,7	72.358,7	3.426,0
3	Creanțe	35.612,8	34.596,8	– 1.016,0
4	Trezorerie	1.246.896,3	1.246.896,3	–
5	*TOTAL ACTIVE (rd. 1 la rd. 5)*	*10.360.395,2*	*11.353.851,8*	*993.456,6*
6	Împrumuturi	1.786.543,6	1.703.043,6	– 83.500,0
7	Alte datorii	2.365.600,0	2.100.000,0	– 265.600,0
8	*TOTAL DATORII (rd. 6 la rd. 7)*	*4.152.143,6*	*3.803.043,6*	*– 349.100,0*
9	**ACTIV NET (rd. 5 – rd. 8)**	**6.208.251,6**	**7.550.808,2**	**1.342.556,6**

În afara datelor prezentate în tabelul 2.13, pentru întreprinderea „B" se mai cunosc următoarele:

- deține o marcă de comerț evaluată pentru suma de 137.958,7 lei;
- a efectuat cheltuieli de restructurare care satisfac cerințele de constituire a unor astfel de ajustări, în valoare de 75.682,4 lei;
- posedă angajamente în afara bilanțului a căror mărime este estimată cu credibilitate la suma de 50.342,1 lei;
- cota de impozit pe profit este de 16%.

Folosind datele menționate, descompunerea pe componentele sale a prețului de achiziție plătit de societatea „A" este surprinsă în tabelul 2.14.

TABELUL 2.14

DESCOMPUNEREA COSTULUI DE ACHIZIȚIE AL ENTITĂȚII „B"

Nr. crt.	Explicații		Mod de calcul
1	Costul de achiziție al participației		*5.287.632,50 lei*
2	Cota-parte din activul net netratat al societății „B" (70%), care revine entității „A"		6.208.251,60 lei x 70% = 4.345.776,12 lei
3	Cota-parte din valoarea altor elemente ale unității „B" (70%), care revine lui „A"		(137.958,7 lei – 75.682,4 lei – 50.342,1 lei) x 70% = = 11.934,2 lei x 70% = 8.353,94 lei
4	*Total activ net netratat al unității „B", care revine dobânditorului „A" (rd. 2 + rd. 3)*		*4.354.130,06 lei*
5	Diferențe de evaluare care revin investitorului „A" (70%)		1.342.556,60 lei x 70% = 939.789,62 lei
6	Diferențe temporare de impozit aferente:	diferențelor de evaluare	939.789,62 lei x 16% = 150.366,3392 lei
		altor elemente	8.353,94 lei x 16% = 1.336,6304 lei
		TOTAL	**150.366,3392 lei + 1.336,6304 lei = 151.702,9696 lei**
7	**Total activ net tratat al entității „B", care revine societății „A" (rd. 4 + rd. 5 – rd. 6)**		**5.142.216,7104 lei**
8	*Goodwill (rd. 1 – rd. 7)*		*145.415,7896 lei*

IFRS 3 stipulează faptul că toate combinările de întreprinderi trebuie să fie contabilizate potrivit metodei achiziției care asimilează cumpărarea unei întreprinderi cu cea a activelor şi datoriilor acesteia. În bilanțul consolidat, activele şi datoriile identificabile ale întreprinderii achiziționate sunt contabilizate la va-

loarea lor justă. În capitalurile proprii se distinge partea care revine dobânditorului şi cea cuvenită celorlalţi acţionari.

Plecând de la datele din exemplul precedent, activele şi datoriile filialei „B" vor figura în bilanţul consolidat al dobânditorului „A" în felul următor:

ACTIVE	
Imobilizări	10.000.000,0000
Mărci comerciale	137.958,7000
Fond comercial	145.415,7896
Stocuri	72.358,7000
Creanţe	34.596,8000
Trezorerie	1.246.896,3000
TOTAL ACTIVE	**11.637.226,2896**
DATORII	
Împrumuturi	1.703.043,6000
Ajustări (75.682,4 + 50.342,1)	126.024,5000
Diferenţe temporare de impozit [(1.342.556,6+137.958,7−75.682,4−50.342,1)x16%]	216.718,5280
Alte datorii	2.100.000,0000
TOTAL DATORII	**4.145.786,6280**
CAPITALURI PROPRII	**7.491.439,6616**

Valoarea capitalurilor proprii stabilită anterior poate fi descompusă astfel:

- fracţiunea care revine investitorului (societăţii „A"):
  - cota-parte din activul net identificabil [(7.550.808,2+137.958,7−75.682,4−50.342,1)x70%] 5.293.919,6800
  - diferenţe temporare de impozit (216.718,528 x 70%) −151.702,9696
  - fond comercial 145.415,7896
  - *TOTAL* *5.287.632,5000*
- fracţiunea care revine acţionarilor minoritari ai entităţii „B":
  - cota-parte din activul net identificabil [(7.550.808,2+137.958,7−75.682,4−50.342,1)x30%] 2.268.822,7200
  - diferenţe temporare de impozit (216.718,528 x 30%) −65.015,5584
  - *TOTAL* *2.203.807,1616*
- **CAPITALURI PROPRII (5.287.632,5 + 2.203.807,1616)** **7.491.439,6616**

2.5.3.2. Metoda punerii în comun a intereselor (pooling of interests method)

Esenţa acestei metode constă în contabilizarea activelor şi datoriilor identificabile ale întreprinderii achiziţionate la valoarea lor contabilă. Datorită a-

cestei modalități de înregistrare, la momentul achiziției nu mai este posibilă apariția nici unui fond comercial (pozitiv sau negativ).

Metoda punerii în comun a intereselor nu reflectă însă corect realitatea dobândirii controlului deoarece prețul plătit de investitor depinde în mod clar de valoarea reală a patrimoniului societății achiziționate, şi nu de valoarea sa contabilă. Din această cauză metoda este rezervată cazurilor mai puțin frecvente în care nu este posibilă identificarea unui dobânditor, cum ar fi fuziunea a două entități de aceeaşi mărime şi fără vărsăminte în numerar. Cu toate acestea, multe întreprinderi au tendința de a extinde câmpul de aplicare al metodei analizate deoarece aceasta prezintă avantajul de a „menaja" rezultatele exercițiilor anterioare dobândirii participației evitând o creştere a valorii amortizărilor. Ea oferă în plus posibilitatea înregistrării de câştiguri superioare în cazul cesiunii ulterioare a bunurilor achiziționate[1].

În sprijinul înțelegerii acestor aspecte considerăm că societatea „A" achiziționează, la finele exercițiului „N-1", o participație de 75% într-o unitate „B". Activele fixe corporale ale ultimei entități sunt formate din utilaje şi mijloace de transport a căror valoare de intrare a fost de 897.500 lei, respectiv 345.200 lei. Se mai cunoaşte, de asemenea, că valoarea justă a imobilizărilor menționate este de 825.300 lei şi că acestea au o durată de funcționare rămasă de 3 ani. Ştiind că durata normată de funcționare a acestor bunuri este de 8 ani pentru utilaje, de 5 ani pentru mijloacele de transport şi că regimul de amortizare folosit în cazul ambelor active este cel linear, evaluarea imobilizărilor corporale ale întreprinderii „B" la data preluării controlului acesteia de către „A", prin metoda punerii în comun a intereselor, este surprinsă în tabelul 2.15.

TABELUL 2.15

EVALUAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE ALE SOCIETĂȚII „B" LA DATA PRELUĂRII CONTROLULUI ACESTEIA DE CĂTRE ENTITATEA „A" PRIN METODA PUNERII ÎN COMUN A INTERESELOR

Nr. crt.	Explicații	Mod de calcul
1	Amortizarea anuală a utilajelor[2]	$v_i \times c_a = v_i \times 100/n = v_i \times 100/8 = v_i \times 12,5\% =$ = 897.500 lei x 12,5% = 112.187,5 lei/an
2	Amortizarea cumulată a u-	112.187,5 lei x (8 ani – 3 ani) = 560.937,5 lei

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 474.

[2] În vederea determinării amortizării anuale s-au folosit următoarele notații: v_i – valoarea de intrare; c_a – cota de amortizare lineară; n – durata normată de funcționare a bunurilor exprimată în ani.

Nr. crt.	Explicații	Mod de calcul
	tilajelor la data achiziției	
3	*Valoarea netă contabilă a utilajelor la momentul achiziției („N-1”)*	*897.500 lei – 560.937,5 lei = 336.562,5 lei*
4	Amortizarea anuală a mijloacelor de transport	v_i x c_a = v_i x 100/n = v_i x 100/5 = v_i x 20% = = 345.200 lei x 20% = 69.040 lei/an
5	Amortizarea cumulată a mijloacelor de transport la data achiziției	69.040 lei x (5 ani – 3 ani) = 138.080 lei
6	*Valoarea netă contabilă a mijloacelor de transport la momentul achiziției („N-1”)*	*345.200 lei – 138.080 lei = 207.120 lei*
7	**Valoarea netă contabilă a bunurilor la data preluării controlului**	**336.562,5 lei + 207.120 lei = 543.682,5 lei**

După cum se observă din tabelul 2.15, cheltuielile cu amortizarea activelor corporale ale întreprinderii „B” sunt de 181.227,5 lei/an (112.187,5 lei/an + 69.040 lei/an = 181.227,5 lei/an). Presupunem că toate aceste active se cesionează la închiderea exercițiului „N” pentru suma de 645.800 lei. Întrucât valoarea netă contabilă a acestor bunuri la finele acestui an este de 362.455 lei [543.682,5 lei – (112.187,5 lei + 69.040 lei) = 362.455 lei], reiese că în urma acestei operațiuni se obține un profit de 283.345 lei (645.800 lei – 362.455 lei = = 283.345 lei).

În situația folosirii metodei de achiziție, bunurile sunt evaluate la valoarea lor justă, adică pentru suma de 825.300 lei. Deoarece ambele active mai au o durată rămasă de utilizare de 3 ani, iar regimul de amortizare folosit de întreprindere este cel linear, rezultă că cheltuielile cu amortizarea acestor elemente sunt de 275.100 lei/an (825.300 lei : 3 ani = 275.100 lei). În ipoteza în care la finele exercițiului „N” se vând aceste imobilizări corporale în totalitate pentru suma de 645.800 lei, profitul obținut are valoarea de 95.600 lei [645.800 lei – – (825.300 lei – 275.100 lei) = 95.600 lei].

Reiese în mod evident că utilizarea primei metode în detrimentul celei de-a doua conduce la obținerea unui profit suplimentar de 187.745 lei (283.345 lei – 95.600 lei = 187.745 lei).

Pentru a putea folosi metoda punerii în comun a intereselor numeroase societăți nu au ezitat să „aranjeze" caracteristicile regrupării de întreprinderi. În scopul utilizării acestei metode rezervate fuziunii între unități de talie asemănătoare s-a ajuns ca entitatea mai mare să se separe de anumite activități înaintea efectuării acestei operațiuni pentru a ajunge la o mărime comparabilă cu cea-laltă (celelalte) societate (societăți).

La fel ca şi la metoda achiziţiei este posibilă influenţarea rezultatelor viitoare prin intermediul componentelor preţului plătit de către investitor. Având în vedere caracterul subiectiv al evaluării se poate ajunge foarte uşor la fondul comercial dorit prin simpla subestimare sau supraestimare a valorii activelor identificabile.

În sprijinul afirmației anterioare vine următorul exemplu: la finele anului „N-1" societatea „A" a achiziționat 80% din capitalul unei entități „B" pentru care a plătit suma de 3.518.472 lei. Activul net al ultimei unități la data preluării controlului de către „A" era de 4.265.300 lei. Dacă la activele identificabile ale întreprinderii „B" se constată o plus-valoare de 62.895 lei, prețul participației achiziționate se poate descompune conform datelor din tabelul 2.16.

TABELUL 2.16

DESCOMPUNEREA PREȚULUI DE ACHIZIȚIE PLĂTIT DE „A" PENTRU PARTICIPAȚIA ÎN SOCIETATEA „B" (80%)

Nr. crt.	Explicații	Sume	
1	*Prețul plătit de entitatea „A" pentru participația sa în „B"*		*3.518.472,00*
2	Cota-parte din activul net al unității „B" la data achiziției, care revine societății „A"[1]		**3.412.240,00**
3	Cota-parte din plus-valoarea latentă constatată la activele identificabile ale întreprinderii „B", care revine lui „A"[2]		50.316,00
4	Diferență temporară de impozit (rd. 3 x 16%)		– 8.050,56
5	*Fond comercial [rd. 1 – (rd. 2 + rd. 3 + rd. 4)]*	*pozitiv*	*63.966,56*
		negativ	–

Dacă dimpotrivă se estimează că valoarea justă a activelor identificabile ale întreprinderii „B" corespunde valorii lor contabile (nu există plusuri de valoare latentă), descompunerea prețului plătit de dobânditor (societatea „A") este surprinsă în tabelul 2.17.

---

[1]Se referă la capitalul propriu al societății „B" de la data achiziției titlurilor, înainte de ajustarea elementelor identificabile de active şi de datorii ale acesteia: 4.265.300 lei x 80% = ***3.412.240 lei***.

[2]62.895 lei x 80% = ***50.316 lei***.

TABELUL 2.17

DESCOMPUNEREA PREȚULUI DE ACHIZIȚIE PLĂTIT DE „A" PENTRU PARTICIPAȚIA ÎN SOCIETATEA „B" (80%)

Nr. crt.	Explicații	Sume	
1	*Prețul plătit de entitatea „A" pentru participația sa în „B"*		*3.518.472*
2	Cota-parte din activul net al unității „B" la data achiziției, care revine societății „A"		**3.412.240**
3	Cota-parte din plus-valoarea latentă constatată la activele identificabile ale întreprinderii „B", care revine lui „A"		–
4	Diferență temporară de impozit (rd. 3 x 16%)		–
5	*Fond comercial [rd. 1 – (rd. 2 + rd. 3 + rd. 4)]*	*pozitiv*	*106.232*
		negativ	–

Variația componentelor prețului plătit depinde, în definitiv, de un arbitraj între avantajele şi inconvenientele ce apar odată cu constatarea unui goodwill ridicat. Anumite întreprinderi au tendința de a supraevalua activele identificabile ale filialei în scopul de a evita apariția unui fond comercial mare care poate duce la concluzia că participația a fost plătită prea scump.

Inconvenientul unei asemenea practici este că aceasta provoacă o creştere a valorii amortizării în exercițiile viitoare datorită recunoaşterii plus-valorilor latente aferente activelor identificabile ale filialei. Pentru a evita aceasta societățile pot fi tentate să nu reevalueze decât activele neamortizabile, cum ar fi terenurile. Posibilitățile oferite la acest nivel fiind limitate în majoritatea cazurilor, ideal ar fi să se găsească alte active care să nu se amortizeze. Acesta este şi motivul pentru care anumite întreprinderi au atribuit o valoare mare mărcilor comerciale ale entităților achiziționate. Pentru mult timp, absența unor norme privind aceste elemente le-a permis dobânditorilor să pretindă că activele de tipul celor menționate nu se amortizează. Asemenea abordare nu a mai fost însă posibilă după 1999, data promulgării IAS 38 „Active necorporale", care preciza clar că mărcile comerciale trebuie, ca toate activele necorporale altele decât goodwill, să fie amortizate într-o perioadă de maximum 20 de ani[1].

2.5.4. Considerații finale

În ceea ce priveşte fondul comercial, IFRS 3 „Combinări de afaceri" prevede că în situația în care acesta este pozitiv va fi considerat ca un activ şi va figura în consecință în bilanțul consolidat al investitorului. Spre deosebire de

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 476.

fostul IAS 22 „Combinări de întreprinderi", norma internațională menționată cere ca diferența pozitivă de achiziție să nu se mai amortizeze în mod sistematic pe o anumită perioadă de timp, ci să fie depreciată, conform IAS 36 „Deprecierea activelor"[1], în cazul în care ea înregistrează o pierdere de valoare. Cât privește fondul comercial negativ, denumit şi subvaloare sau badwill, acesta va fi înregistrat integral la venituri în momentul achiziției.

Aspectele menționate permit constatarea apropierii poziției IASB de cea americană, în special datorită faptului că IFRS 3 prevede ca obligatorie metoda achiziției pentru contabilizarea combinărilor de afaceri şi suprimă amortizarea fondului comercial. Cu toate acestea unele diferențe se mențin. Potrivit IFRS 3 „Combinări de afaceri", activele identificabile ale societății achiziționate sunt evaluate în totalitate la valoarea lor justă, în timp ce US GAAP rezervă acest tratament doar părții care revine dobânditorului, interesele minoritare fiind măsurate prin raportarea la valoarea contabilă a acestor bunuri[2].

Preluarea controlului, şi mai ales însoțirea acestei operațiuni de schimbarea conducătorilor întreprinderii achiziționate, duce adesea la constituirea de provizioane pentru restructurare care ating, de cele mai multe ori, o valoare ridicată. Dacă acestea îndeplinesc condițiile de recunoaştere înaintea efectuării tranzacției, atunci dobânditorul le va include în costul de achiziție al participației[3].

În situația în care restructurarea este necesară, asemenea provizioane sunt perfect justificate. Uneori însă această practică este utilizată de către noii manageri doar ca acoperire împotriva unor rezultate nefavorabile ulterioare. Ştiut fiind faptul că este dificilă determinarea originii unei cheltuieli angajate în lunile care urmează regrupării unor entități, constituirea unei ajustări pentru restructurare permite şi invocarea moştenirii lăsate de vechea echipă de conducere. Această situație este cu atât mai dificilă, cu cât în perioada care a precedat regrupării vechii conducători nu au efectuat toate ajustările necesare, în scopul rezistării la tentativa de preluare a controlului sau pentru a face ca prețul participației să crească.

Pentru a evita abuzurile care pot să apară, IASB a subordonat constitu-

---

[1] Această normă a fost revizuită în anul 2004, apărând sub aceeaşi denumire.
[2] B. Raffournier, Op. cit., p. 472.
[3] ... Business combinations, A guide to IFRS 3, Deloitte, 2004, p. 15.

irea ajustărilor pentru restructurare unor condiții foarte severe. Obligând întreprinderile să formuleze în scris un plan detaliat pe care să-l și comunice salariaților vizați, IASB s-a gândit să procedeze în acest fel încât societățile să-și schimbe hotărârea de a supraestima cheltuielile de restructurare avute în vedere. Măsura ar trebui să fie eficace, întrucât o entitate care anunță un plan de închidere a unor fabrici și efectuarea de concedieri va avea o imagine nefavorabilă dacă intenția sa reală nu este aceea de a-l pune în aplicare.

CAPITOLUL 3

PARTICULARITĂȚI ALE PROCESULUI DE CONSOLIDARE A CONTURILOR

Procesul de consolidare trebuie să răspundă cerinței de a prezenta o imagine fidelă a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, profitului sau pierderii aferente societăților incluse în consolidare, ca şi cum ar fi vorba despre o singură întreprindere. Îndeplinirea acestui deziderat presupune respectarea principiilor contabile generale şi luarea în considerare a caracteristicilor proprii consolidării.

Situațiile financiare consolidate trebuie să precizeze politicile contabile adoptate în procesul de determinare a sumelor corespunzătoare posturilor din bilanț. În cazul în care informațiile generate de aceste conturi nu sunt suficiente pentru a reflecta *imaginea fidelă* a poziției financiare[1], performanțelor, modificării capitalului propriu şi fluxurilor de trezorerie ale ansamblului consolidat, acestea trebuie completate cu informații suplimentare. Dacă în situații excepționale aplicarea unei prevederi nu corespunde acestei cerințe, se admit derogări atât cât este necesar pentru obținerea unei imagini fidele, menționându-se, printr-o notă la situațiile financiare consolidate, detalii cu privire la neaplicarea prevederii respective, precum şi la efectele acesteia asupra poziției financiare şi a rezultatului.

Elementele patrimoniale, veniturile şi cheltuielile societăților consolidate trebuie evaluate în conformitate cu metode contabile omogene. Definirea principiilor contabile şi a metodelor de evaluare specifice grupului trebuie să aibă în vedere reglementările referitoare la principiile contabile aplicate de fiecare societate dependentă, precum şi cele legate de noțiunea de imagine fidelă. Atunci

---

[1] ***Poziția financiară*** reprezintă relația dintre activele, datoriile şi capitalurile proprii ale unei întreprinderi, aşa cum sunt raportate în bilanț.

când aplicarea acestora conduce la distorsionarea imaginii întreprinderii, trebuie efectuate anumite derogări de la dispozițiile în cauză. În această situație, unitatea trebuie să menționeze în notele explicative[1]:

a) că echipa managerială apreciază că situațiile financiare dau o imagine fidelă a poziției financiare, performanțelor și fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii;

b) că toate dispozițiile principale ale normelor IAS, cu o singură excepție, au fost aplicate;

c) norma care nu a fost aplicată, natura derogării, tratamentul cerut de normă, motivul pentru care acest tratament deformează imaginea întreprinderii și tratamentul aplicat;

d) impactul derogării la nivelul contului de profit și pierdere, al bilanțului și al tabloului fluxurilor de trezorerie.

3.1. Principii și reguli contabile

Evaluarea posturilor cuprinse în situațiile financiare individuale, cât și în cele consolidate trebuie să se efectueze în concordanță cu principiile contabile[2] (continuității activității, permanenței metodelor[3], prudenței, independenței exercițiului, intangibilității, necompensării). La acestea se adaugă evaluarea separată a elementelor de activ și de pasiv, principiul pragului de semnificație și principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Conform *principiului pragului de semnificație*[4] orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeași natură sau cu funcții similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată. Informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte, potrivit *principiului prevalenței economicului asupra juridicului*, realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

---

[1] Liliana Malciu, Op. cit., p. 118.

[2] N. Tabără, Cadrul conceptual și principiile general acceptate în contabilitate, în Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 10/1993.

[3] Modificările care intervin de la un exercițiu financiar la altul nu pot apărea decât în situații extraordinare, fiind obligatorie prezentarea acestora în notele explicative.

[4] ***Pragul de semnificație*** este măsura de la care o eroare, o inexactitate sau o omisiune poate afecta conformitatea cu regulile și sinceritatea situațiilor financiare anuale, precum și imaginea fidelă a patrimoniului.

când aplicarea acestora conduce la distorsionarea imaginii întreprinderii, trebuie efectuate anumite derogări de la dispozițiile în cauză. În această situație, unitatea trebuie să menționeze în notele explicative[1]:

a) că echipa managerială apreciază că situațiile financiare dau o imagine fidelă a poziției financiare, performanțelor şi fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii;

b) că toate dispozițiile principale ale normelor IAS, cu o singură excepție, au fost aplicate;

c) norma care nu a fost aplicată, natura derogării, tratamentul cerut de normă, motivul pentru care acest tratament deformează imaginea întreprinderii şi tratamentul aplicat;

d) impactul derogării la nivelul contului de profit şi pierdere, al bilanțului şi al tabloului fluxurilor de trezorerie.

3.1. Principii şi reguli contabile

Evaluarea posturilor cuprinse în situațiile financiare individuale, cât şi în cele consolidate trebuie să se efectueze în concordanță cu principiile contabile[2] (continuității activității, permanenței metodelor[3], prudenței, independenței exercițiului, intangibilității, necompensării). La acestea se adaugă evaluarea separată a elementelor de activ şi de pasiv, principiul pragului de semnificație şi principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Conform *principiului pragului de semnificație*[4] orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeaşi natură sau cu funcții similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată. Informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte, potrivit *principiului prevalenței economicului asupra juridicului*, realitatea economică a evenimentelor şi tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

---

[1]Liliana Malciu, Op. cit., p. 118.

[2]N. Tabără, Cadrul conceptual şi principiile general acceptate în contabilitate, în Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 10/1993.

[3]Modificările care intervin de la un exercițiu financiar la altul nu pot apărea decât în situații extraordinare, fiind obligatorie prezentarea acestora în notele explicative.

[4]***Pragul de semnificație*** este măsura de la care o eroare, o inexactitate sau o omisiune poate afecta conformitatea cu regulile şi sinceritatea situațiilor financiare anuale, precum şi imaginea fidelă a patrimoniului.

În afara principiilor menționate, definirea şi utilizarea valorii de intrare şi a valorii de inventar, precum şi tratamentul amortizărilor şi a ajustărilor pentru depreciere trebuie avute în vedere la întocmirea atât a situațiilor financiare anuale individuale, cât şi a celor consolidate.

Principiile contabile şi metodele de evaluare aplicate în procesul de consolidare fac referire, în principal, la *omogenizare* şi la *regulile de consolidare (eliminarea operațiunilor interne, retratări, ajustări etc.)*.

Dacă în mai multe societăți consolidate se întâlneşte o situație similară, atunci trebuie aplicat principiul omogenizării. În cazul în care grupul utilizează, de exemplu, metoda FIFO (primul intrat-primul ieşit) pentru evaluarea stocurilor ieşite din gestiune, pentru alte întreprinderi se poate reține metoda LIFO (ultimul intrat-primul ieşit) dacă aceasta corespunde modului efectiv de stocaj al entităților respective şi dacă ea este aplicată în mod omogen tuturor unităților consolidate care prezintă modalități similare de stocaj.

Aplicarea acestui principiu trebuie să se facă, de asemenea, independent de localizarea geografică a întreprinderilor consolidate. În plus, utilizarea lui nu depinde de tipul de dependență care apare între societățile grupului, el fiind aplicat atât întreprinderilor controlate exclusiv, cât şi celor controlate în comun sau asupra cărora se exercită o influență semnificativă.

Regulile de consolidare (retratări, ajustări ale conturilor individuale etc.) se aplică doar în situația în care au o importanță semnificativă la nivelul ansamblului consolidat. De asemenea, acestea pot fi făcute în mod descentralizat de către fiecare societate a grupului, întocmindu-se în acest sens un jurnal auxiliar de consolidare, sau centralizat.

Retratările şi ajustările prealabile consolidării se referă la: eliminarea efectelor înregistrărilor făcute ca urmare a aplicării legislației fiscale; impozitul pe profit; conturile reciproce dintre societățile integrate; conversia conturilor societăților străine etc. Scopul *retratărilor* este acela de a asigura aplicarea unor *metode omogene de evaluare* în procesul de consolidare, întrucât cumularea posturilor nu se poate efectua în mod concret dacă la nivelul întreprinderilor reținute în perimetrul de consolidare nu există uniformitate în ceea ce priveşte evaluarea amortizării, stocurilor, ajustărilor pentru depreciere etc. Pentru ca în situațiile financiare consolidate să nu fie incluse operațiunile reciproce între en-

titățile care formează ansamblul consolidat, este necesară *ajustarea* conturilor individuale ale acestora, astfel încât ele să prezinte conturi perfect reciproce.

Mai mult decât atât. Orice retratare (reanalizare, modificare) a conturilor individuale efectuată în procesul de consolidare ține seama de două aspecte, și anume[1]:

a) dacă modificarea **are incidență asupra capitalului propriu** al unei societăți. În această situație *se vor corecta **rezervele** pentru fluxurile contabile aferente exercițiilor financiare anterioare* celui pentru care se întocmesc situației financiare. Un astfel de tratament este adecvat întrucât *rezervele corespund rezultatelor obținute în exercițiile financiare precedente*. În schimb, dacă *fluxul contabil vizează exercițiul de referință (exercițiul curent) se va corecta **rezultatul exercițiului***;

b) dacă modificarea **nu are nici o incidență asupra capitalului propriu** al unei entități. În acest caz se vor corecta fie două elemente din bilanț, fie două elemente din contul de profit şi pierdere.

Retratarea conturilor individuale ale unităților cuprinse în ansamblul de consolidare are în vedere, în principal, conturile intra-grup, activele imobilizate şi amortizarea acestora, stocurile şi producția în curs de execuție, ajustările pentru depreciere, capitalurile proprii şi nu în ultimul rând impozitul pe profit. IAS 12 „Impozitul pe profit" cere ca orice operație să fie prezentată ținându-se cont de propriile consecințe fiscale teoretice. Astfel, efectele fiscale ale unei operații sunt luate în calcul chiar dacă, în practică, acestea nu vor deveni efective decât în exercițiile următoare[2]. De aici şi necesitatea evidențierii impozitelor amânate.

Indiferent de regulile de evaluare alese, acestea trebuie să răspundă principiului permanenței metodelor. În situația în care armonizarea nu este posibilă, în notele explicative trebuie furnizate informații cu privire la proporția posturilor contabile pentru care nu au fost aplicate reguli omogene.

3.2. Impozitele amânate

Un aspect deosebit de important care trebuie analizat şi evidențiat atât

---

[1]M. Săcărin, Contabilitatea grupurilor multinaționale, Editura Economică, Bucureşti, 2001, p. 48.
[2]Ibidem, p. 60.

în contabilitatea individuală, cât şi în cea consolidată se referă la determinarea **cheltuielii cu impozitul pe profit**. În acest sens, practica contabilă internațională recunoaşte două metode de contabilizare a acesteia, şi anume: *metoda impozitului exigibil* şi *metoda reportului de impozit* sau a *impozitului amânat*[1].

Prima metodă, utilizată în special în țările Europei continentale (Franța, Germania, Italia etc.) şi în țara noastră, porneşte de la ideea conform căreia cheltuiala cu impozitul pe profit trebuie să coincidă cu cea care apare în declarația fiscală (impozitul exigibil). Potrivit acestei stări de fapt, determinarea ei se face pe baza rezultatului fiscal, fără luarea în considerare a diferențelor care pot să apară între acesta şi rezultatul contabil.

Spre deosebire de metoda prezentată, cea a impozitelor amânate[2] ține cont, în vederea calculării *cheltuielii cu impozitul pe profit*[3], de *diferențele temporare*[4] care pot să apară între rezultatul fiscal şi cel contabil. Se permite astfel o evaluare corectă a acesteia fără însă ca ea să corespundă cu cheltuiala plătită sau de plătit. Prin acest mod de reflectare se pun în evidență diferențele temporare dintre cele două rezultate care îşi au originea într-un exercițiu financiar, dar care se resorb în cele următoare.

Metoda reportului de impozit ia în considerare aceste diferențe temporare în sensul diminuării cheltuielii cu impozitul pe profit pentru cheltuielile deductibile fiscal în perioadele următoare şi al majorării acesteia cu veniturile temporar neimpozabile, în acord cu cota de impozitare. Diferențele temporare rezultă din compararea valorii contabile a activelor şi datoriilor cu valoarea lor fiscală. Principalele surse ale unor astfel de diferențe sunt date de[5]:

♦ elementele contabilizate în cursul exercițiului, dar care au fost deja luate în calculul rezultatului fiscal într-un exercițiu precedent (cheltuieli ori venituri înregistrate în avans în contabilitate);

---

[1]Fl. I. Scorțescu, Contabilitatea impozitelor amânate, Universitatea de Stat din Moldova, Chişinău, 2006.

[2]Această metodă este utilizată cu precădere în țările anglo-saxone.

[3]***Cheltuiala cu impozitul pe profit*** trebuie înregistrată în exercițiul financiar în care veniturile şi cheltuielile au fost contabilizate, chiar dacă aceasta nu este egală cu impozitul datorat stabilit în conformitate cu normele fiscale.

[4]Diferențele care apar în această situație sunt ***temporare***, întrucât ele se vor realiza, mai devreme sau mai târziu, în exercițiile financiare viitoare.

[5]R. Petriş, C. Istrate, Dorina Budugan, Iulia Georgescu, Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, *IAS 27 „Situații financiare consolidate şi individuale"*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004, p. 61.

♦ elementele cuprinse în rezultatul fiscal al unui exercițiu, dar care au fost contabilizate anterior (cheltuielile efectuate în cursul exercițiului pentru care s-au constituit anterior ajustări pentru depreciere nedeductibile fiscal);

♦ elementele contabilizate în cursul exercițiului, dar care vor fi incluse în rezultatul fiscal ulterior (cheltuielile de natura ajustărilor pentru depreciere nedeductibile, veniturile și cheltuielile din vânzări cu plata în rate);

♦ elementele incluse în rezultatul fiscal al exercițiului, dar care vor fi contabilizate la cheltuieli sau la venituri ulterior (diferența dintre amortizarea fiscală și cea contabilă, atunci când nu afectează rezultatul contabil);

♦ reportarea pierderilor fiscale ori a creditelor fiscale neutilizate, în măsura în care se poate aprecia că în viitor va exista profit impozabil suficient care să permită utilizarea pierderii fiscale reportate ori a creditului fiscal înainte de expirarea termenului pentru care acestea sunt disponibile.

Din cele prezentate reiese că între *valoarea contabilă* a unui activ sau pasiv și *valoarea care îi este atribuită din punct de vedere fiscal* pot exista diferențe temporare care reprezintă **surse de impozit amânat**[1]. Acestea se referă atât la *datorii de impozit amânat*[2] (valoarea contabilă a unui activ este mai mare decât valoarea sa fiscală, respectiv valoarea contabilă a unui pasiv este mai mică decât valoarea fiscală a acestuia), cât și la *creanțe de impozit amânat*[3] (valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât valoarea sa fiscală, respectiv valoarea contabilă a unui pasiv este mai mare decât valoarea fiscală a acestuia).

---

[1]Fl. I. Scorțescu, Some aspects looking the deferred taxes, Institutul de Cercetări Economice și Sociale „Gh. Zane" Iași, Editura Academiei Române, 2005.

[2]***Datoriile de impozit amânat*** sunt sumele de impozit pe rezultat care vor genera *sume impozabile* în determinarea beneficiului exercițiilor viitoare. Acestea se referă la: reevaluarea unor active în sensul creșterii valorii acestora, fără ca noua valoare să aibă girul fiscal; primirea de subvenții de la stat fără ca acestea să fie impozabile; cheltuielile de dezvoltare a căror deducere a fost recunoscută la data efectuării, dar care sunt imobilizate din punct de vedere contabil; diferența dintre amortizarea fiscală, mai mare decât valoarea sa contabilă, mai mică, care face ca valoarea contabilă a activului amortizabil să fie mai mare decât valoarea lui fiscală; achizițiile de participații a căror valoare contabilă este diferită de cea fiscală; veniturile financiare incluse în beneficiul contabil, dar care vor fi impozitate doar la încasare.

[3]***Creanțele de impozit amânat*** vizează mărimile de impozit pe profit care vor genera *sume deductibile* în determinarea rezultatului exercițiilor viitoare. Acestea au în vedere: provizioanele pentru riscuri și cheltuieli care, în momentul constituirii, nu sunt deductibile, provizioanele deductibile fiscal în anii următori sau ajustările pentru depreciere care nu sunt deductibile; cheltuielile de cercetare trecute la rezultatul exercițiului în care au fost efectuate, în timp ce deducerea lor fiscală este eșalonată pe o perioadă mai lungă de timp; reevaluarea valorii unor active cărora li se atribuie valori mai mici decât cele de dinainte, iar diferențele nu sunt recunoscute fiscal.

În vederea înţelegerii acestor aspecte, presupunem că o unitate deţine un aparat de măsurare, control şi reglare a cărui valoare de intrare la 01.01.„N" este de 3.000 lei. Durata normală de utilizare a acestui bun este de 5 ani, iar societatea „A" foloseşte metoda lineară pentru amortizarea activelor sale. După 3 ani de la achiziţionare, întreprinderea reevaluează mijlocul fix la valoarea de 1.600 lei, care nu este recunoscută de organul fiscal.

Luând în considerare datele prezentate, aspectele legate de amortizarea aparatului de măsurare, control şi reglare se prezintă în tabelul 3.1.

TABELUL 3.1

AMORTIZAREA ACTIVULUI FIX CORPORAL ŞI EVIDENŢIEREA DIFERENŢELOR DE AMORTIZARE APĂRUTE CU OCAZIA REEVALUĂRII

Anii	Bază de calcul	Amortizare		Valoare rămasă de amortizat	Valoare reevaluată	Amortizare		Valoare rămasă de amortizat	Diferenţe de amortizare col. (6-2)
		Anuală[1]	Cumulată			Anuală	Cumulată		
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
„N"	3.000	600	600	2.400	–	600	600	2.400	–
„N+1"	2.400	600	1.200	1.800	–	600	1.200	1.800	–
„N+2"	1.800	600	1.800	1.200	–	600	1.800	1.200	–
„N+3"	1.200	600	2.400	600	1.600	800	2.600	800	+ 200
„N+4"	600	600	3.000	–	–	800	3.400	–	+ 200
TOTAL		**3.000**	**3.000**	–	–	**3.400**	**3.400**	–	**+ 400**

Normele contabile internaţionale stipulează că metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care *beneficiile economice* aduse de activele amortizabile sunt consumate de către întreprindere. Dacă ne referim strict la activul achiziţionat în anul „N", entitatea „A" va trebui, pentru a-şi recupera investiţia, să realizeze un beneficiu în sumă de 3.000 lei.

Continuând raţionamentul anterior şi folosind datele din tabelul 3.1, reiese că recuperarea valorii nete contabile reevaluate din anul „N+3" (1.600 lei) necesită obţinerea unui rezultat echivalent. Cum însă *valoarea contabilă a bunului (1.600) este mai mare decât valoarea lui fiscală*[2] *(1.200 lei)*, înseamnă că pentru partea nerecunoscută încă (1.600 lei – 1.200 lei = 400 lei) unitatea va

---

[1] *Cota de amortizare liniară* $= \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{5 \text{ ani}} \times 100 = 20\%$;

Amortizarea anuală = baza de calcul x cota de amortizare lineară = 3.000 lei x 20% = 600 lei/an.

[2] Organul fiscal recunoaşte, la acea dată, cheltuieli deductibile doar de 1.200 lei.

avea de evidenţiat o diferenţă temporară impozabilă. Societatea va trebui să contabilizeze, prin urmare, o datorie totală privind impozitul pe profit amânat de 64 lei (400 lei x 16% = 64 lei), adică 32 lei pentru fiecare din cei doi ani rămaşi de utilizare a activului corporal respectiv. Suma de 64 lei reprezintă impozitul pe care îl va plăti entitatea „A" atunci când va recupera valoarea contabilă a activului.

În baza datelor obţinute, întreprinderea „A" va efectua în exerciţiile financiare „N+3" şi „N+4" următoarele operaţiuni:

a) *în exerciţiul financiar „N+3":*

♦ înregistrarea diferenţei favorabile rezultate din reevaluarea activului corporal (400 lei):

2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare"	=	105 „Rezerve din reevaluare"	400	400

♦ evidenţierea cheltuielilor aferente amortizării activului reevaluat (800 lei):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	800	800

♦ reflectarea datoriei privind impozitul pe profit amânat (32 lei):

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"	32	32

♦ preluarea în contul de profit sau pierdere a cheltuielilor cu impozitul pe profit amânat (32 lei):

121 „Profit sau pierdere"	=	6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	32	32

b) *în exerciţiul financiar „N+4":*

♦ evidenţierea cheltuielilor cu amortizarea aferente anului „N+4" (800 lei):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	800	800

♦ scoaterea din funcţiune a activului fix corporal amortizat integral:

2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”	=	2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare”	3.400	3.400

♦ înregistrarea datoriei privind impozitul pe profit amânat (32 lei):

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat”	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv”	32	32

♦ preluarea în contul de profit sau pierdere a cheltuielilor cu impozitul pe profit amânat (32 lei):

121 „Profit sau pierdere”	=	6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat”	32	32

♦ plata impozitului pe profit (64 lei):

4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	64	64

Să analizăm, în continuare, şi situaţia în care la sfârşitul exerciţiului financiar „N+2” s-a procedat la reevaluarea activului fix corporal, stabilindu-se pentru acesta suma de 1.000 lei. Presupunem că nici această valoare nu este recunoscută de organul fiscal, iar în contul 105 „Rezerve din reevaluare” există o sumă suficient de mare care să permită deducerea integrală a diferenţei nefavorabile din aceasta, fără implicarea unui cont de cheltuială.

În conformitate cu aceste date, aspectele legate de amortizarea aparatului de măsurare, control şi reglare se prezintă în tabelul 3.2.

TABELUL 3.2

AMORTIZAREA ACTIVULUI FIX CORPORAL ŞI EVIDENŢIEREA DIFERENŢELOR DE AMORTIZARE APĂRUTE CU OCAZIA REEVALUĂRII

Anii	Bază de calcul	Amortizare		Valoare rămasă de amortizat	Valoare reevaluată	Amortizare		Valoare rămasă de amortizat	Diferenţe de amortizare col. (6-2)
		Anuală	Cumulată			Anuală	Cumulată		
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
„N”	3.000	600	600	2.400	–	600	600	2.400	–
„N+1”	2.400	600	1.200	1.800	–	600	1.200	1.800	–
„N+2”	1.800	600	1.800	1.200	–	600	1.800	1.200	–
„N+3”	1.200	600	2.400	600	1.000	500	2.300	800	– 100
„N+4”	600	600	3.000	–	–	500	2.800	–	– 100
TOTAL		**3.000**	**3.000**	–	–	**2.800**	**2.800**	–	**– 200**

Din tabelul 3.2 reiese că *valoarea contabilă a activului corporal (1.000 lei) este mai mică decât valoarea lui fiscală (1.200 lei)*, ceea ce înseamnă că pentru suma de 200 lei (1.000 lei – 1.200 lei = – 200 lei) întreprinderea va avea de evidenţiat o diferenţă temporară deductibilă. În consecinţă, societatea trebuie să contabilizeze o creanţă totală privind impozitul pe profit amânat în sumă de 32 lei (200 lei x 16% = 32 lei), adică 16 lei pentru fiecare din anii de utilizare rămaşi. Suma de 32 lei reprezintă impozitul pe profit amânat pe care unitatea „A" îl va încasa în momentul recuperării valorii contabile a activului.

Conform datelor obţinute, societatea „A" va efectua în anii „N+3" şi „N+4" următoarele operaţii:

a) *în anul „N+3":*

♦ înregistrarea diferenţei nefavorabile (200 lei) rezultate în urma reevaluării activului corporal:

105 „Rezerve din reevaluare"	=	2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare"	200	200

♦ evidenţierea cheltuielilor aferente amortizării activului reevaluat (500 lei):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	500	500

♦ reflectarea sumei de recuperat reprezentând impozitul pe profit amânat (16 lei):

4412 „Impozitul pe profit amânat-activ"	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	16	16

♦ preluarea în contul de profit sau pierdere a venitului cu impozitul pe profit amânat (16 lei):

791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	=	121 „Profit sau pierdere"	16	16

b) *în anul „N+4":*

♦ evidenţierea cheltuielilor cu amortizarea aferente anului „N+4” (500 lei):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”	500	500

♦ scoaterea din funcţiune a activului fix corporal amortizat integral:

2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”	=	2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare”	2.800	2.800

♦ înregistrarea creanţei privind impozitul pe profit amânat (16 lei):

4412 „Impozitul pe profit amânat-activ”	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat”	16	16

♦ preluarea în contul de profit sau pierdere a venitului rezultat din creanţele privind impozitul pe profit amânat (16 lei):

791 „Venituri din impozitul pe profit amânat”	=	121 „Profit sau pierdere”	16	16

♦ încasarea sumei de 32 lei reprezentând impozitul pe profit amânat:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-activ”	32	32

Cheltuielile şi veniturile al căror *caracter fiscal este definitiv* nu se au în vedere la determinarea impozitului pe profit amânat. Acestea se referă la cheltuielile a căror nedeductibilitate este definitivă datorită refuzului organului fiscal de a le accepta, ori la veniturile luate în calculul rezultatului contabil, dar care sunt excluse de la stabilirea rezultatului fiscal (cheltuieli inutile, amenzi, ajustări pentru depreciere a căror mărime nu reflectă realitatea, venituri din dividende etc.).

În concluzie, *impozitul exigibil* contabilizat în contul de rezultate corespunde celui datorat pentru anul financiar încheiat. Cât priveşte *impozitul amânat* constatat în contul de profit şi pierdere, acesta trebuie să corespundă rezultatului economic al exerciţiului.

Noțiunea de impozit amânat este des întâlnită şi în consolidare. Întrucât relațiile de afaceri ale întreprinderilor cuprinse în perimetrul de consolidare nu se stabilesc exclusiv cu partenerii externi acestuia, deseori se pune problema eliminării profiturilor sau pierderilor interne generate de tranzacțiile intra-grup. O altă situație privește aplicarea de către entitățile componente ale ansamblului consolidat a unor metode de evaluare diferite de cele reținute în procesul de consolidare. Şi într-un caz şi în celălalt trebuie evidențiate impozite amânate după cum urmează[1]:

a) când se elimină un profit intern, valoarea contabilă a unui activ (cea prezentată în situațiile financiare consolidate) devine mai mică decât valoarea lui fiscală (cea reținută în bilanțul individual); rezultă de aici o diferență temporară deductibilă, generatoare de creanță de impozit amânat;

b) când se elimină o pierdere internă, valoarea contabilă a unui activ devine mai mare decât valoarea lui fiscală; rezultă de aici că diferența temporară este impozabilă şi generează o datorie de impozit amânat.

Luând în considerare şi procesul de consolidare, rezultă că în cadrul creanțelor şi datoriilor de impozit pe profit amânat vom regăsi şi următoarele elemente:

a) la *creanțe de impozit amânat*: activele contabilizate în bilanțul consolidat la o valoare contabilă inferioară celei fiscale; diferențele nerecunoscute fiscal, care rezultă în urma achiziției unei participații, între valoarea recunoscută a unor active (mai mică) sau a unor datorii (mai mare) față de valorile acestora înregistrate în bilanțul societății la care se cumpără titlurile;

b) la *datorii de impozit amânat*: activele contabilizate în bilanțul consolidat la o valoare contabilă superioară celei fiscale; diferențele de evaluare nerecunoscute fiscal, ce pot să apară cu ocazia primei consolidări a unei întreprinderi, care fac ca valoarea unor active sau datorii să se majoreze, respectiv să se diminueze.

Întocmirea situațiilor financiare consolidate presupune agregarea conturilor individuale ale mai multor unități. Întrucât se poate întâmpla ca unele dintre acestea să nu aplice în contabilitatea individuală standardele internaționale de contabilitate, rezultă că respectivele societăți vor contabiliza cheltuiala cu

[1]R. Petriș, C. Istrate, Dorina Budugan, Iulia Georgescu, Op. cit., p. 94.

impozitul pe profit potrivit metodei impozitului exigibil. La aceste întreprinderi nu se pune, prin urmare, problema impozitelor amânate. Dacă totuşi entitatea consolidantă evidenţiază şi înregistrează această cheltuială conform metodei reportului de impozit, atunci este necesar ca entităţile care nu o folosesc să realizeze, în conformitate cu metoda utilizată de societatea-mamă, retratarea impozitului pe profit reţinut în conturile individuale prin luarea în considerare a impozitelor amânate.

Recunoaşterea impozitului pe profit amânat în contul de rezultate consolidat se face, potrivit IAS 12 „Impozitul pe profit", ca venit sau cheltuială. Excepţie fac situaţiile în care acesta apare ca urmare a unui eveniment ori a unei tranzacţii care afectează direct capitalurile proprii sau când apar surse de impozit amânat cu ocazia determinării fondului comercial de consolidare. Totodată, în bilanţul consolidat se va înscrie postul *impozit amânat-pasiv* sau *impozit amânat-activ*, după cum se înregistrează fie o datorie, fie o creanţă de impozit pe profit amânat. Evidenţierea impozitului pe profit amânat care apare în procesul de consolidare va fi tratat în cadrul operaţiunilor de omogenizare.

3.3. Conceptul de omogenizare

Operaţiunile de consolidare se înscriu într-un cadru juridic, contabil şi fiscal neuniform şi, deseori, internaţional. Situaţia în care un grup este compus din societăţi care au activităţi economice sau implantări geografice diverse este frecventă. În vederea obţinerii unei imagini pertinente a ansamblului consolidat, sursele de informaţii contabile trebuie să treacă printr-o serie de operaţii numite *omogenizări*.

Situaţiile financiare consolidate nu pot fi obţinute, de cele mai multe ori, prin cumularea directă a conturilor individuale ale întreprinderilor cuprinse în perimetrul de consolidare, deoarece acestea pot fi întocmite după norme diferite care depind şi de locaţia geografică în care îşi desfăşoară activitatea societăţile respective. Totodată, conturile individuale sunt întocmite cu respectarea unor reglementări juridice şi fiscale diferite de cele aplicabile în procesul de consolidare. Normele privind consolidarea conturilor fixează, datorită acestor motive, *principiul omogenizării* ca principiu de bază al consolidării.

Acest principiu nu are drept scop doar realizarea unui limbaj comun pentru conturile individuale, ci presupune şi efectuarea unor operaţiuni de re-

tratare a materiei contabile. Omogenizarea vizează nu numai elementele de activ, de capitaluri proprii şi de datorii, veniturile şi cheltuielile sau informaţiile din notele explicative, ci şi situaţiile financiare în ansamblul lor.

Procesul de consolidare se realizează în baza unui plan de consolidare în care, pentru entităţile cuprinse în perimetrul de consolidare, sunt reţinute regulile şi metodele cele mai adecvate, întrucât în baza acestora urmează să se obţină imaginea fidelă a poziţiei financiare, a rezultatelor şi a altor elemente. În situaţia în care o societate membră a grupului utilizează în tratarea unor operaţiuni similare metode contabile diferite de cele reţinute în planul contabil de consolidare, trebuie făcute ajustările necesare pentru obţinerea omogenizării datelor contabile. Derogare de la această regulă se întâlneşte în cazul în care elementele respective sunt nesemnificative în raport cu mărimea grupului sau costul de obţinere al acestora este prea mare faţă de efectele obţinute.

Procesul de omogenizare vizează mai multe aspecte. Este vorba de *omogenizarea temporală, omogenizarea evaluărilor, omogenizarea în vederea eliminărilor* şi *omogenizarea în vederea agregării*.

3.3.1. Omogenizarea temporală[1]

Situaţiile financiare consolidate se stabilesc şi se publică anual. Ca **regulă generală**, aceste documente întocmite de grup *se stabilesc la aceeaşi dată de închidere şi pentru aceeaşi perioadă ca şi situaţiile financiare anuale individuale ale societăţii dominante*. Situaţiile financiare individuale ale entităţilor cuprinse în perimetrul de consolidare pot fi întocmite totuşi şi la o dată diferită de cea a întreprinderii consolidante. Se procedează în acest fel atunci când:

- ♦ societatea-mamă încheie exerciţiul financiar după ce filialele sale au făcut acest lucru, pentru a putea ţine cont la întocmirea situaţiilor financiare consolidate şi de rezultatele acestora;
- ♦ întreprinderile din ansamblul consolidat au o activitate sezonieră şi foarte diversificată;
- ♦ reglementările naţionale impun unei entităţi situate în străinătate o altă dată de închidere a conturilor.

---

[1]Fl. I. Scorţescu, *S*ome aspects looking the temporal homogeneity of the consolidated societies accounts, A 8-a Conferinţă internaţională „Riscul în economia contemporană", Universitatea „Dunărea de Jos" Galaţi, 2005.

În cazul în care situațiile financiare individuale folosite în procesul de consolidare sunt întocmite pentru date de raportare diferite, trebuie făcute ajustări pentru a se ține cont de efectele tranzacțiilor semnificative sau a altor evenimente care au loc între aceste date şi momentul întocmirii situațiilor financiare ale societății-mamă. În toate situaţiile, diferența dintre datele de raportare nu trebuie să fie mai mare de 3 luni.

De regulă, situațiile financiare ale filialelor sunt întocmite pentru aceeaşi dată, care coincide cu data de închidere a exercițiului financiar la societatea dominantă. Când acest lucru nu se poate realiza, pot fi folosite situațiile financiare redactate pentru date diferite de raportare. Principiul permanenței metodelor atrage însă atenția ca lungimea perioadelor de raportare şi orice diferență între datele de raportare să fie egale de la o perioadă la alta. În situația în care diferența de raportare este de *până la 3 luni*, se vor lua în considerare toate operațiunile semnificative apărute între cele două date.

Dacă data de închidere a exercițiului unei societăți cuprinse în ansamblul consolidat este *anterioară cu mai mult de 3 luni datei de închidere a exercițiului întreprinderii-mamă*, situațiile financiare separate ale unității dominate se întocmesc pe baza unor conturi stabilite în aceleaşi condiții ca şi situațiile financiare ale societăților cuprinse în consolidare. Acestea vor trebui certificate de cenzori şi se vor numi **conturi interimare**. Astfel de conturi se întocmesc pe baza inventarului şi cuprind obligatoriu informații privind: variația stocurilor şi dacă suma aferentă este semnificativă; amortizările şi ajustările pentru depreciere; ajustările conturilor reciproce; cesiunile de active imobilizate; achizițiile de titluri etc.

Când data de închidere a entităților controlate este *anterioară, dar cu mai puțin de 3 luni datei de închidere a exercițiului societății dominante*, procesul de consolidare se poate realiza pe baza[1]: conturilor interimare stabilite la data consolidării; conturilor individuale retratate pentru a se ține cont de operațiunile şi evenimentele semnificative care au avut loc în perioada interimară; conturilor individuale aşa cum au fost ele prezentate, înregistrându-se însă obligația menționării în notele explicative a tuturor evenimentelor posterioare închiderii conturilor care *ar fi putut afecta în mod semnificativ* situațiile financiare anuale.

---

[1]R. Petriş, C. Istrate, Op. cit., p. 31.

Societatea-mamă poate consolida în mod direct conturile anuale stabilite la o dată anterioară celei privind situațiile financiare consolidate cu condiția obligatorie a aplicării procedurilor de retratare necesare, a eliminării conturilor reciproce din cadrul grupului şi a asigurării că decalajul de dată nu este de natură să denatureze imaginea fidelă a conturilor de grup. Trebuie subliniată şi situația inversă în care data de întocmire a situațiilor financiare individuale ale unei unități cuprinsă în perimetrul de consolidare este *posterioară celei de închidere a exercițiului societății-mamă*. Întreprinderea respectivă va întocmi, de data aceasta, situații financiare individuale interimare pentru a putea fi luate în calcul în procesul de consolidare la data închiderii exercițiului dominantei, păstrându-se, totodată, aceeaşi perioadă de un an ca şi pentru entitatea consolidantă.

Pentru înțelegerea aspectelor menționate considerăm un grup format din patru unități („SM", „A", „B" şi „C") în care prima întreprindere este societate-mamă. Presupunem, totodată, că nici una dintre cele patru entități nu are durata exercițiului financiar diferită de un an şi că datele de închidere ale acestuia sunt: *31 decembrie* pentru societatea-mamă; *31 octombrie* pentru întreprinderea „A"; *30 iunie* pentru unitatea „B"; *31 ianuarie* pentru entitatea „C".

Potrivit regulii generale menționate, data de întocmire a situațiilor financiare consolidate coincide cu data de închidere a exercițiului societății-mamă, adică 31 decembrie. Deoarece **întreprinderea „A"** întocmeşte situații financiare anuale la 31 octombrie, rezultă că această dată nu este anterioară cu mai mult de 3 luni față de data de închidere a exercițiului societății-mamă „SM" (31 decembrie). Ca urmare a acestui fapt, unitatea „A" va putea include în consolidare propriile situații financiare obținute la închiderea exercițiului financiar (31.10.„N"), având în vedere, totodată, ca durata acestuia să fie de un an (31.10.„N-1"-31.10.„N").

Dacă în lunile rămase până la închiderea exercițiului întreprinderii dominante (noiembrie şi decembrie) entitatea „A" realizează operațiuni cu societăți care *nu sunt cuprinse în perimetrul de consolidare*, al căror efect asupra propriilor conturi anuale este semnificativ, acestea trebuie luate în considerare şi menționate în notele explicative, nefiind însă necesară efectuarea vreunei eliminări. În cazul în care unitatea „A" încheie afaceri cu entități care *fac parte din ansam-*

blul consolidat sau chiar cu societatea-mamă „SM", atunci trebuie făcute eliminările corespunzătoare şi menţiuni cu privire la acestea în notele explicative.

Întrucât **unitatea „B"** încheie exerciţiul financiar la 30 iunie, reiese că această dată este anterioară cu mai mult de 3 luni decât momentul folosit de întreprinderea „SM" pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale. În consecinţă, prima entitate va trebui să întocmească conturi interimare cu data 31 decembrie, luând în considerare toate operaţiunile şi rezultatele din perioada 31.12.„N-1"-31.12.„N".

Şi **entitatea „C"** prezintă o dată diferită de închidere a exerciţiului financiar faţă de cea a societăţii consolidante, în sensul că aceasta este posterioară momentului la care dominanta întocmeşte situaţii financiare. Deoarece la 31 decembrie societatea „C" nu dispune de conturi anuale individuale, acestea nu pot fi încorporate în situaţiile financiare consolidate, fiind obligată, prin urmare, la întocmirea de conturi interimare care să se refere la aceeaşi perioadă de raportare ca şi pentru întreprinderea-mamă (31.12.„N-1" - 31.12.„N").

Aspectele menţionate sunt redate sintetic în tabelul 3.3.

TABELUL 3.3

OMOGENIZAREA TEMPORALĂ A DATELOR DE ÎNCHIDERE ALE EXERCIŢIILOR FINANCIARE PENTRU SOCIETĂŢILE CUPRINSE ÎN PERIMETRUL DE CONSOLIDARE

Societăţi cuprinse în perimetrul de consolidare	Data de închidere a exerciţiului financiar faţă de cea a societăţii-mamă (31.12.„N")			Omogenizare temporală
	Anterioară cu mai puţin de 3 luni	Anterioară cu mai mult de 3 luni	Posterioară	
„A"	31.10.„N"			Includere în situaţiile financiare consolidate[1]
„B"		30.06.„N"		Întocmire conturi interimare pentru perioada 31.12.„N-1" - 31.12.„N"
„C"			31.01.„N+1"	Elaborare conturi interimare pentru perioada 31.12.„N-1" - 31.12.„N"

O altă situaţie care trebuie luată în considerare se referă la intrarea în cursul anului a unei societăţi în perimetrul de consolidare. Având în vedere acest aspect, pentru includerea conturilor anuale ale entităţii controlate în situa-

[1]Includerea situaţiilor financiare individuale în conturile consolidate se poate face direct sau după eventuale retratări şi/sau eliminări dacă în perioada rămasă până la încheierea exerciţiului financiar al societăţii-mamă (data reţinută pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate) apar operaţiuni şi/sau evenimente al căror efect este semnificativ.

țiile financiare ale societății-mamă trebuie făcute eventuale eliminări dacă între cele două întreprinderi au loc operațiuni economico-financiare.

Mai mult decât atât. Dacă unitatea dominată foloseşte alte metode de evaluare decât cele reținute pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, atunci trebuie efectuate şi retratări ale acestora pentru a le armoniza cu cele utilizate de întreprinderea consolidantă.

Întrucât ultimele aspecte fac obiectul *omogenizării evaluărilor* şi al *omogenizării în vederea eliminărilor*, care vor fi tratate în subcapitolele următoare, problema care mai rămâne de rezolvat este cea a omogenizării temporale. Considerăm, în acest scop, că societatea „SM" preia controlul unității „A" (63%) la data de 01.07.„N". Presupunem, totodată, că cele două entități folosesc aceleaşi metode de evaluare şi că între ele nu au loc operațiuni economico-financiare. Rezultă din cele menționate că omogenizarea evaluărilor şi omogenizarea în vederea eliminărilor nu sunt necesare.

În ipoteza în care datele de închidere ale exercițiului financiar pentru cele două întreprinderi sunt identice (31.12.„N"), situațiile financiare anuale ale entității „A" vor putea fi incluse, potrivit regulii generale a omogenizării temporale, în conturile consolidate întocmite de societatea-mamă „SM" fără a mai fi nevoie de elaborarea de către unitatea „A" a unor conturi interimare.

Elementele prezentate ne duc la concluzia că singurul lucru care mai trebuie realizat vizează *omogenizarea temporală a contului de rezultate al entității consolidate*, adică determinarea cheltuielilor, veniturilor şi a profitului sau pierderii aferente perioadei cuprinse între data la care unitatea a fost inclusă în ansamblul consolidat şi momentul închiderii exercițiului financiar (01.07.„N" - 31.12.„N").

Pentru ca aspectele prezentate să fie înțelese, considerăm situația contului de profit sau pierdere al societății „A" la 31.12.„N" (tabelul 3.4).

TABELUL 3.4

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII „A"
LA 31.12. „N"

- mii lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume	Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Cheltuieli cu materiile prime şi cu materialele consumabile	3.000	1	Producția vândută	5.000
2	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	10	2	Venituri din vânzarea mărfurilor	2.400

Nr. crt.	Explicații	Sume	Nr. crt.	Explicații	Sume
3	Cheltuieli privind energia şi apa	18	3	Variația stocurilor	406
4	Cheltuieli privind mărfurile	2.000	4	Producția imobilizată	250
5	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile	15	5	Alte venituri din exploatare	150
6	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații	20			
7	Cheltuieli cu personalul	780			
8	Alte cheltuieli de exploatare	100			
9	Amortizări şi ajustări pentru depreciere, din care: - amortizări - ajustări pentru depreciere[1]	 80 10			
10	**Total cheltuieli de exploatare**	**6.033**	6	**Total venituri din exploatare**	**8.206**
11	**REZULTAT DIN EXPLOATARE** **- Profit** **- Pierdere**	 **2.173** –			
12	Cheltuieli financiare	127	7	Venituri financiare[2]	84
13	**REZULTAT FINANCIAR** **- Profit** **- Pierdere**	 – 43			
14	**REZULTAT CURENT** **- Profit** **- Pierdere**	 **2.130** –			
15	Cheltuieli extraordinare[3]	30	8	Venituri extraordinare	-

[1]Considerăm că ***ajustările pentru depreciere*** evidențiate în contul de profit sau pierdere al unității „A" s-au constituit la sfârşitul anului de raportare, motiv pentru care acestea se vor prelua în totalitate.

[2]Întrucât ***veniturile financiare*** din contul de rezultate al întreprinderii „A" vizează operațiunile care au avut loc în ultimul trimestru al anului „N", rezultă că acestea se vor prelua integral în contul de rezultate.

[3]***Cheltuielile extraordinare*** înregistrate de societatea „A" se referă la o inundație ce a avut loc pe data de 17.08.„N" şi care a produs pagube materiale în valoare de 30.000 lei. Deoarece evenimentul s-a produs după preluarea controlului unității „A" de către entitatea „SM" (01.07.„N"), aceste cheltuieli se vor lua în calcul în totalitate.

Nr. crt.	Explicații	Sume	Nr. crt.	Explicații	Sume
16	**REZULTAT EXTRA-ORDINAR** **- Profit** **- Pierdere**	 – 30			
17	**CHELTUIELI TOTALE**	**6.190**	**9**	**VENITURI TOTALE**	**8.290**
18	**REZULTAT BRUT** **- Profit** **- Pierdere**	 2.100 –			
19	Cheltuieli cu impozitul pe profit	**399**			
20	**REZULTAT NET AL EXERCIȚIULUI FINANCIAR** **- Profit** **- Pierdere**	 1.701 –			
21	**TOTAL (rd.17+rd.19+rd.20)**	**8.290**	**10**	**TOTAL (rd.9)**	**8.290**

Admitem, pentru uşurarea calculelor, că activitatea societății „A" s-a desfăşurat uniform pe parcursul anului de raportare („N"), ceea ce conduce la o repartizare echilibrată a veniturilor şi a cheltuielilor acesteia pe perioadele de gestiune. În cazul în care unitatea „A" efectuează o activitate neuniformă de-a lungul lunilor care compun exercițiul financiar, repartizarea veniturilor şi a cheltuielilor se va face proporțional cu activitatea desfăşurată.

Întrucât veniturile şi cheltuielile entității „A" (tabelul 3.4) care vor fi luate în calcul în procesul de consolidare privesc *numai perioada de la care s-a preluat controlul asupra acesteia şi până la sfârşitul anului*, rezultă că aceşti indicatori au valorile din tabelul 3.5.

TABELUL 3.5

VENITURILE ŞI CHELTUIELILE SOCIETĂȚII „A" CARE VOR FI PRELUATE ÎN CONSOLIDARE

Nr. crt.	Explicații	Elemente de calcul	Sume[1]
1	Cheltuieli cu materiile prime şi cu materialele consumabile	$\frac{3.000.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 1.500.000 \text{ lei}$	1.500,0

[1]Sumele sunt exprimate în mii lei.

Nr. crt.	Explicații	Elemente de calcul	Sume
2	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	$\frac{10.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 5.000 \text{ lei}$	5,0
3	Cheltuieli privind energia și apa	$\frac{18.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 9.000 \text{ lei}$	9,0
4	Cheltuieli privind mărfurile	$\frac{2.000.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 1.000.000 \text{ lei}$	1.000,0
5	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	$\frac{15.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 7.500 \text{ lei}$	7,5
6	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	$\frac{20.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 10.000 \text{ lei}$	10,0
7	Cheltuieli cu personalul	$\frac{780.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 390.000 \text{ lei}$	390,0
8	Alte cheltuieli de exploatare	$\frac{100.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 50.000 \text{ lei}$	50,0
9	Cheltuieli cu ajustările pentru depreciere	Sunt preluate integral	10,0
10	Cheltuieli financiare	$\frac{127.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 63.500 \text{ lei}$	63,5
11	Cheltuieli extraordinare	Sunt preluate integral	30,0
12	Producția vândută	$\frac{5.000.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 2.500.000 \text{ lei}$	2.500,0
13	Venituri din vânzarea mărfurilor	$\frac{2.400.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 1.200.000 \text{ lei}$	1.200,0
14	Variația stocurilor	$\frac{406.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 203.000 \text{ lei}$	203,0
15	Producția imobilizată	$\frac{250.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 125.000 \text{ lei}$	125,0
16	Alte venituri din exploatare	$\frac{150.000 \text{ lei}}{12 \text{ luni}} \times 6 \text{ luni} = 75.000 \text{ lei}$	75,0
17	Venituri financiare	Sunt preluate integral	84,0

Din tabelul 3.5 reiese că repartizarea cheltuielilor cu amortizarea activelor imobilizate nu a fost încă realizată. Pentru efectuarea acestei operațiuni presupunem că în anul de raportare întreprinderea „A" achiziționează active corporale ale căror caracteristici sunt prezentate în tabelul 3.6.

TABELUL 3.6

ACHIZIȚIILE SOCIETĂȚII „A” ÎN CURSUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR „N”

Nr. crt.	Explicații	Data de intrare	Valoarea de intrare	Durata normală de utilizare (ani)
1	Teren[1]	17.01.„N”	83.500	–
2	Clădire	01.02.„N”	192.000	40
3	Utilaj	27.03.„N”	21.600	6
4	Microbuz	31.05.„N”	72.000	4
5	Aparatură birotică	01.09.„N”	9.000	3

Unitatea „A” foloseşte pentru amortizarea activelor imobilizate regimul amortizării lineare. Având în vedere acest aspect şi datele din tabelul 3.6 se ajunge la elementele reflectate în tabelul 3.7.

TABELUL 3.7

CALCULUL CHELTUIELILOR CU AMORTIZAREA ACTIVELOR IMOBILIZATE ALE SOCIETĂȚII „A” ÎN ANUL „N” **- mii lei -**

Nr. crt.	Denumire imobilizare	Data intrării	Valoare de intrare	Durata normală de utilizare (ani)	Amortizare lunară	Amortizare 01.01-31.12	Amortizare 01.07-31.12
1	Amenajare de teren	31.01.	24,0	10	0,2	2,2	1,2
2	Clădire	01.02.	192,0	40	0,4	4,4	2,4
3	Utilaj	27.03.	21,6	6	0,3	2,7	1,8
4	Microbuz	31.05.	72,0	4	1,5	10,5	9,0
5	Aparatură birotică	01.09.	9,0	3	0,25	1,0[2]	1,0
TOTAL			**301,8**	**–**	**2,45**	**20,8**	**15,4**

Luând în considerare amortizarea activelor corporale în valoare de 80.000 lei (tabelul 3.4) şi unele sume înscrise în tabelul 3.7 (20.800 lei şi, respectiv, 15.400 lei) se obțin următoarele informații:

♦ amortizarea activelor societății „A”, altele decât cele prezentate în ta-

---

[1]În vederea folosirii terenului s-au executat lucrări de amenajare (împrejmuiri şi drumuri de acces) în valoare de 24.000 lei, care s-au finalizat pe data de 31.01.„N”. Potrivit Legii nr. 571/2003 a Codului fiscal, terenurile nu se amortizează, în timp ce cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor sunt amortizabile linear într-o perioadă de 10 ani.

[2]Deoarece aparatura birotică este achiziționată de către entitatea „A” după preluarea controlului asupra acesteia de către societatea „SM”, înseamnă că întreaga valoare a amortizării activului corporal respectiv va fi luată în calculul contului de profit şi pierdere ce va fi integrat în procesul de consolidare.

belul 3.6, aferentă anului de raportare („N"), este de 59.200 lei (80.000 lei – – 20.800 lei = 59.200 lei);

♦ amortizarea activelor unității „A", altele decât cele achiziționate în cursul exercițiului financiar „N", corespunzătoare perioadei 01.07.„N"-31.12.„N", este de 29.600 lei [(59.200 lei / 12 luni) x 6 luni = 29.600 lei];

♦ amortizarea tuturor activelor întreprinderii „A" înregistrată în a doua jumătate a anului de raportare („N"), care va fi preluată în contul de rezultate, ce va fi ulterior supus consolidării, este de **45.000 lei** (29.600 lei + 15.400 lei = = 45.000 lei).

Ținând cont de valoarea amortizării tuturor activelor (45.000 lei) și de datele din tabelul 3.3, reiese că omogenizarea temporală a contului de profit și pierdere al entității „A" a condus la rezultatele prezentate în tabelul 3.8.

TABELUL 3.8

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE OMOGENIZAT AL SOCIETĂȚII „A" LA 31.12. „N"

- mii lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume	Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Cheltuieli cu materiile prime și cu materialele consumabile	1.500,0	1	Producția vândută	2.500,0
2	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	5,0	2	Venituri din vânzarea mărfurilor	1.200,0
3	Cheltuieli privind energia și apa	9,0	3	Variația stocurilor	203,0
4	Cheltuieli privind mărfurile	1.000,0	4	Producția imobilizată	125,0
5	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	7,5	5	Alte venituri din exploatare	75,0
6	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	10,0			
7	Cheltuieli cu personalul	390,0			
8	Alte cheltuieli de exploatare	50,0			
9	Amortizări și ajustări pentru depreciere, din care: - amortizări - ajustări pentru depreciere	 45,0 10,0			

Nr. crt.	Explicații	Sume	Nr. crt.	Explicații	Sume
10	Total cheltuieli de exploatare	3.026,5	6	Total venituri din exploatare	4.103,0
11	REZULTAT DIN EXPLOATARE - Profit - Pierdere	1.076,5 –			
12	Cheltuieli financiare	63,5	7	Venituri financiare	84,0
13	REZULTAT FINANCIAR - Profit - Pierdere	20,5 –			
14	REZULTAT CURENT - Profit - Pierdere	1.097,0 –			
15	Cheltuieli extraordinare	30,0	8	Venituri extraordinare	-
16	REZULTAT EXTRAORDINAR - Profit - Pierdere	– 30,0			
17	CHELTUIELI TOTALE	3.120,0	9	VENITURI TOTALE	4.187,0
18	REZULTAT BRUT - Profit - Pierdere	1.067,0 –			
19	Cheltuieli cu impozitul pe profit	202,73			
20	REZULTAT NET AL EXERCIȚIULUI FINANCIAR - Profit - Pierdere	864,27 –			
21	TOTAL (rd.17+rd.19+rd.20)	4.187,0	10	TOTAL (rd.9)	4.187,0

3.3.2. Omogenizarea evaluărilor

Situațiile financiare consolidate se stabilesc pe baza principiilor și regulilor de evaluare specifice contabilității generale fiind, în consecință, aceleași ca și în cazul conturilor individuale. Totodată, elementele patrimoniale ale entităților reținute în ansamblul consolidat trebuie să fie evaluate după metode uniforme și în concordanță cu reglementările legale în vigoare.

Dacă un element de activ, de capital propriu, de datorie, de venituri sau de cheltuieli a fost evaluat prin utilizarea unei metode diferite de cea stabilită pentru a fi aplicată în procesul de consolidare, acesta trebuie reevaluat în concordanță cu metodele folosite de societatea dominantă, făcându-se, totodată, ajustările necesare. În cazul în care rezultatul reevaluării este nesemnificativ în ceea ce privește imaginea fidelă a grupului, se va renunța la omogenizarea evaluărilor. Această opțiune trebuie să fie însă justificată şi consemnată, în mod obligatoriu, în notele explicative de la conturile consolidate.

Întreprinderea consolidantă trebuie să aplice la întocmirea conturilor consolidate aceleaşi norme ca şi cele folosite în propriile situații financiare anuale. Numai în cazuri extraordinare se vor putea folosi metode de evaluare diferite şi doar atunci când utilizarea acestora a fost reținută în planul de consolidare. Şi în această situație este obligatorie menționarea şi justificarea acestora în notele explicative.

Conturile consolidate pot fi stabilite, conform metodei costului istoric indexat, pe baza monedei naționale, la puterea ei de cumpărare înregistrată la data închiderii exercițiului financiar. Toate elementele reflectate inițial în altă monedă sau în moneda națională, dar cu o putere de cumpărare diferită, sunt convertite în unitatea monetară comună.

Activele fixe corporale amortizabile şi stocurile pot fi înscrise în situațiile financiare şi la valoarea lor de înlocuire stabilită la închiderea exercițiului. Această metodă, dificil de aplicat, prezintă interes în anumite sectoare de activitate, îndeosebi pentru întreprinderile cu ciclu foarte lung de investire, precum şi pentru societățile supuse unor importante variații de preț cu privire la achiziția mărfurilor.

Metoda LIFO, contrar metodei FIFO sau CMP, nu poate fi aplicată ansamblului de stocuri privind grupul, dar poate fi reținută la anumite categorii dintre acestea, pe baza localizării geografice ori a ramurii de activitate specifică. Se poate, totodată, realiza şi includerea cheltuielilor financiare în costul stocurilor. Astfel, dobânzile aferente capitalurilor împrumutate pentru finanțarea producției pot fi incluse în costul acesteia numai pentru perioada de fabricație aferentă.

În ceea ce privește bunurile de care societatea dispune prin contract de

leasing, este permisă înregistrarea acestora în bilanț la valoarea stipulată în contract. Ele se pot contabiliza în contrapartidă cu o obligație financiară corespunzătoare şi este permisă, de asemenea, afectarea contului de rezultate cu amortizarea aferentă bunului respectiv.

Sintetizând cele menționate se poate afirma că omogenizarea evaluărilor vizează, în principal, corectarea anumitor posturi din bilanț, precum şi a cheltuielilor şi veniturilor evidențiate în contul de profit şi pierdere al entităților dominate. În situația în care corecțiile se referă şi la exercițiile precedente, postul de rezerve va fi ajustat în mod corespunzător.

Mai mult decât atât. Dacă întreprinderea dominantă organizează şi conduce contabilitatea proprie în acord cu standardele internaționale de contabilitate, impozitele amânate care pot apărea cu ocazia omogenizării evaluărilor trebuie, de asemenea, evidențiate. În cazul în care entitatea consolidantă controlează societăți care nu aplică standardele internaționale de contabilitate, este posibil să apară diferențe între metodele de evaluare folosite de grup şi cele reținute de filiale, acestea din urmă putându-se afla uneori în imposibilitatea de a aplica regulile dominantei pentru simplu motiv că legislația națională ar putea să nu permită acest lucru.

Aspectele privind omogenizarea evaluărilor sunt numeroase. Cele mai importante se referă la amortizarea activelor imobilizate, la ajustările pentru depreciere şi la provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, precum şi la stocuri.

3.3.2.1. Omogenizarea amortizării activelor

Amortizarea fiscală a activelor corporale şi necorporale se realizează în România prin utilizarea uneia din următoarele metode: lineară, degresivă sau accelerată. Amortizarea unui activ imobilizat va afecta contul de cheltuieli corespunzător *începând de la data punerii acesteia în funcțiune* şi până la recuperarea integrală a valorii sale de intrare, conform duratei de viață utilă şi condițiilor de utilizare a activului respectiv.

O categorie aparte a activelor imobilizate o constituie activele fixe. În acord cu legea menționată se încadrează aici orice activ corporal care îndeplineşte cumulativ următoarele condiții: a) este deținut de o persoană juridică pentru a fi utilizat în producția proprie de bunuri, livrarea de bunuri sau în presta-

rea de servicii, pentru a fi închiriat terților ori pentru a fi folosit în scopuri administrative; b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului; c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. În cazul activelor fixe corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot ori set.

Şi încă ceva. Pentru elementele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pe fiecare componentă în parte.

Cât privește unele active necorporale (brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică şi alte valori similare), cheltuielile aferente achiziționării acestor active se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare lineară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza metoda de amortizare degresivă sau accelerată. Referitor la cheltuielile generate de achiziționarea sau producerea programelor informatice, acestea se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare lineară pe o perioadă de 3 ani.

Întreprinderile româneşti care **nu aplică** standardele internaționale de contabilitate trebuie să folosească pentru amortizarea imobilizărilor corporale unul dintre regimurile de amortizare specificate anterior. Acestea trebuie *să recupereze întreaga valoare de intrare a bunurilor* pe duratele de amortizare prevăzute de lege, fără să ia în considerare *valoarea reziduală*[1].

Dimpotrivă, întreprinderile care **aplică** standardele internaționale de contabilitate vor calcula amortizarea contabilă în conformitate cu IAS 16 „Imobilizări corporale" (revizuit în 2003) şi IAS 38 „Imobilizări necorporale" (revizuit în 2004). Potrivit acestor standarde, entitățile respective trebuie să ia în calcul şi valoarea reziduală a activelor. Valoarea amortizabilă a unui activ imobilizat se determină, aşadar, după ce s-a dedus, din valoarea de intrare, valoarea reziduală a acesteia.

Aşa cum s-a arătat, întreprinderile amortizează activele corporale utilizând unul dintre regimurile de amortizare prevăzute de lege (amortizarea line-

---

[1] ***Valoarea reziduală*** reprezintă valoarea netă pe care întreprinderea estimează că o va obține prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale normale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării.

ară, degresivă sau accelerată). Dacă, spre exemplu, în procesul de consolidare se reține metoda lineară pentru amortizarea activelor corporale, conturile de amortizări şi cele de cheltuieli cu amortizarea de la entitățile care folosesc alt regim de amortizare trebuie retratate. Se ajunge astfel ca valoarea contabilă a bunurilor amortizabile care se obține după această operație să difere de valoarea înregistrată în conturile individuale (să fie mai mare sau mai mică). Influența retratării menționate se manifestă însă şi asupra contului de profit sau pierdere care va înregistra, la rândul său, o valoare diferită comparativ cu cea inițială.

Situația prezentată nu este însă singura care poate genera neconcordanțe între regulile aplicate de grup şi cele reținute în contabilitatea individuală a societăților cuprinse în perimetrul de consolidare. Valoarea de amortizat, precum şi duratele de amortizare diferite pot, de asemenea, să conducă la astfel de neconcordanțe.

Ceva mai mult. Grupul, prin societatea-mamă, trebuie să definească maniera de amortizare folosită în funcție de realitatea economică a ansamblului consolidat. Nu trebuie însă uitată nici situația în care două întreprinderi din grup utilizează active fixe corporale identice, dar în condiții de producție diferite. În acest caz se justifică reținerea unor reguli de amortizare diferite, care să țină cont de condițiile specifice ale fiecărei unități[1].

♦ În situația în care pentru un bun similar, cu aceeaşi valoare de intrare, *o întreprindere utilizează o metodă de amortizare diferită de cea aplicată de societatea-mamă*[2], rezultatele care se obțin sunt şi ele diferite. Din acest motiv entitatea dominată trebuie să recurgă la o retratare a modului de evidențiere a amortizării în scopul armonizării ei cu metoda reținută în planul de consolidare. Numai după realizarea acestei omogenizări conturile de amortizări, ca şi cele de rezultate ale celor două entități pot fi agregate în vederea consolidării.

Să admitem, pentru înțelegerea celor menționate, că societatea „A", care intră în perimetrul de consolidare la începutul exercițiului „N", a achiziționat pe data de 15.12.„N-1" un activ corporal în valoare de 50.000 lei, iar în ziua de 29.12.„N-1" a pus în funcțiune activul respectiv. Considerăm, de asemenea, că

---

[1]R. Petriş, C. Istrate, Dorina Budugan, Iulia Georgescu, Op. cit., p. 101.

[2]Fl. I. Scorțescu, Unele considerente cu privire la omogenizarea metodelor de amortizare la societățile comerciale cu profil agricol, în „Lucrări ştiințifice", Universitatea de Ştiințe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 48, seria Agronomie, 2005.

unitatea „A" utilizează pentru amortizarea activelor imobilizate metoda degresivă, în timp ce entitatea consolidantă determină deprecierea ireversibilă a activelor sale cu ajutorul regimului de amortizare linear. Ştiind că durata normală de utilizare a bunului este de 10 ani, valoarea amortizării acestuia calculată prin cele două metode este redată în tabelul 3.9.

TABELUL 3.9

AMORTIZAREA ACTIVULUI FIX CORPORAL PRIN METODA FOLOSITĂ DE ÎNTREPRINDEREA „A" ŞI PRIN CEA UTILIZATĂ DE SOCIETATEA-MAMĂ

Anii	Amortizare prin metoda utilizată de societatea „A" *(metoda degresivă)*		Amortizare prin metoda folosită de grup *(metoda lineară)*		Diferențe temporare	
	Anuală[1]	Cumulată	Anuală	Cumulată	Anuale[2] col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N"	10.000,0	10.000,0	5.000,0	5.000,0	–5.000,0	–5.000,0
„N+1"	8.000,0	18.000,0	5.000,0	10.000,0	–3.000,0	–8.000,0
„N+2"	6.400,0	24.400,0	5.000,0	15.000,0	–1.400,0	–9.400,0
„N+3"	5.120,0	29.520,0	5.000,0	20.000,0	–120,0	–9.520,0
„N+4"	4.096,0	33.610,0	5.000,0	25.000,0	904,0	–8.616,0
„N+5"	3.276,8	36.892,8	5.000,0	30.000,0	1.723,2	–6.892,8
„N+6"	3.276,8	40.169,6	5.000,0	35.000,0	1.723,2	–5.169,9
„N+7"	3.276,8	43.446,4	5.000,0	40.000,0	1.723,2	–3.446,4
„N+8"	3.276,8	46.723,2	5.000,0	45.000,0	1.723,2	–1.723,2
„N+9"	3.276,8	50.000,0	5.000,0	50.000,0	1.723,2	–
TOTAL	**50.000,0**	**50.000,0**	**50.000,0**	**50.000,0**	–	–

[1] *Cota de amortizare lineară* $= \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{10 \text{ ani}} \times 100 = 10\%$.

Cota de amortizare degresivă = cota de amortizare lineară x k, unde k ia următoarele valori: a) 1,5, dacă durata normală de utilizare a activului fix corporal amortizabil este între 2 şi 5 ani; b) 2,0, dacă durata normală de utilizare a activului fix corporal amortizabil este între 5 şi 10 ani; c) 2,5, dacă durata normală de utilizare a activului fix corporal amortizabil este mai mare de 10 ani. Întrucât durata de amortizare a activului corporal este de 10 ani, înseamnă că parametrul *k* va lua valoarea 2,0. Prin urmare, *cota de amortizare degresivă* = cota de amortizare lineară x k = 10% x 2,0 = 20%. ***Amortizarea degresivă anuală*** (baza de calcul variabilă x cota de amortizare degresivă constantă) se calculează până când valoarea care se obține este mai mică decât cea care rezultă prin împărțirea bazei de calcul de la un moment dat la numărul anilor rămaşi de utilizare. ***Amortizarea degresivă lunară*** = amortizarea degresivă anuală / 12 luni.

[2] Dacă mărimile din această coloană sunt ***negative*** este necesară diminuarea valorii amortizării evidențiată în conturile individuale ale societății „A" cu sumele respective. Drept urmare, *valoarea contabilă a activului fix corporal va fi mai mare decât cea fiscală*, unitatea având, în acest caz, o datorie de impozit amânat. În situația inversă (mărimile din această coloană sunt ***pozitive***), se impune majorarea valorii amortizării reținute în conturile individuale ale întreprinderii „A" cu sumele corespunzătoare. Se obține, în această situație, o *valoare contabilă a activului fix corporal mai mică decât cea fiscală*, unitatea înregistrând, de această dată, o creanță de impozit amânat.

Rezultă din coloana 5 a tabelului 3.9 că întreprinderea „A" înregistrează în primii 5 ani o amortizare anuală mai mare decât dacă ar folosi metoda de amortizare utilizată de societatea dominantă, pe de o parte, şi o amortizare mai mică în următorii ani, pe de altă parte. Drept urmare, valorile evidenţiate de entitatea „A" în contabilitatea individuală trebuie retratate (diminuate pentru primii 5 ani şi majorate pentru următorii), în vederea punerii de acord a acestor mărimi cu cele care s-ar obţine în situaţia aplicării regimului de amortizare reţinut în planul de consolidare.

Mai mult decât atât. Făcând retratările necesare *omogenizării metodelor de amortizare* se ajunge ca valoarea contabilă a activului imobilizat din situaţiile financiare consolidate să fie diferită de cea reflectată în conturile individuale. Aceasta înseamnă că trebuie evidenţiate, de asemenea, şi *diferenţele temporare de impozit*[1] ce apar şi care generează datorii privind impozitul pe profit amânat în primii 4 ani şi, respectiv, creanţe reprezentând impozitul pe profit amânat în ultimii 6 ani.

Potrivit celor menţionate, succesiunea înregistrărilor de omogenizare a metodelor de amortizare în cei 10 ani de utilizare a activului fix corporal, precum şi imaginea conturilor afectate de acestea se prezintă astfel:

a) *în anul „N":*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 1

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea eliminării amortizării suplimentare	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	Amortizarea imobilizărilor corporale	5.000,0
2	Înregistrarea datoriei privind impozitul pe profit amânat	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	Impozitul pe profit amînat-pasiv	800,0

[1] ***Diferenţele temporare de impozit*** care apar în cei 10 ani de utilizare a activului fix corporal sunt următoarele:

♦ în anul „N": - 5.000 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 800 lei (5.000 lei x x 16% = 800 lei);

♦ în anul „N+1": - 3.000 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 480 lei (3.000 lei x x 16% = 480 lei);

♦ în anul „N+2": - 1.400 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 224 lei (1.400 lei x x 16% = 224 lei);

♦ în anul „N+3": - 120 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 19,20 lei (120 lei x x 16% = 19,20 lei);

♦ în anul „N+4": 904 lei, adică o *creanţă reprezentând impozitul pe profit amânat* de 144,64 lei (904 lei x 16% = 144,64 lei);

♦ în anii „N+5"-„N+9": 1.723,20 lei, adică o *creanţă anuală reprezentând impozitul pe profit amânat* de 275,712 lei (1.723,20 lei x 16% = 275,712 lei/an).

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	4.200,0 5.000,0 800,0

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		800
Sf_c	800	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		10.000 5.000
Sf_c	5.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
10.000 5.000		10.000 5.000

b) *în anul „N+1”:*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 2

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea eliminării amortizării suplimentare din exercițiul curent şi a celei privind anul precedent	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	8.000,0 3.000,0 5.000,0
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi celui precedent	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	1.280,0 480,0 800,0
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	2.520,0 3.000,0 480,0

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		480 800
Sf_c	1.280	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		10.000 S_i 8.000 8.000
Sf_c	10.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
8.000 3.000		8.000 3.000

c) *în anul „N+2”:*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 3

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea eliminării amortizării suplimentare din exercițiul curent şi a celei din anii precedenți	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	**9.400,0** 1.400,0 8.000,0
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi celor precedenți	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	**1.504,0** 224,0 1.280,0
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	**1.176,0** 1.400,0 224,0

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		224
		1.280
Sf$_c$	**1.504**	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		18.000 **S$_i$**
		6.400
		9.400
Sf$_c$	**15.000**	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
6.400		6.400
1.400		1.400

d) *în anul „N+3”:*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 4

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea eliminării amortizării suplimentare din exercițiul curent şi a celei din anii precedenți	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	**9.520,0** 120,0 9.400,0
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi celor precedenți	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	**1.523,2** 19,2 1.504,0

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	**100,8** 120,0 19,2

D Impozitul pe profit amânat-pasiv C

	19,2
	1.504,0
Sf_c 1.523,2	

D Amortizarea imobilizărilor corporale C

	24.400 S_i
	5.120
	9.520
Sf_c 20.000	

D Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor C

5.120	5.120
120	120

e) *în anul „N+4”:*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 5

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea suplimentării amortizării din exercițiul curent şi reliefarea celei privind anii precedenți	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	**8.616.00** 904,00 9.520,00
2	Înregistrarea creanței de impozit amânat aferente anului curent şi a datoriei de impozit amânat corespunzătoare anilor precedenți	Impozitul pe profit amânat-activ Rezerve	Venituri din impozitul pe profit amânat Impozitul pe profit amînat-pasiv	144,64 1.523,20
3	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli	Rezultat Venituri din impozitul pe profit amânat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezultat	904,00 144,64

D Impozitul pe profit amânat-pasiv C

	1.523,2
Sf_c 1.523,2	

D Amortizarea imobilizărilor corporale C

	29.520 S_i
	4.096
	8.616
Sf_c 25.000	

D Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor C

4.096	4.096
904	904

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
144,64		
		Sf_d 144,64

f) *în anul „N+5”:*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 6

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea suplimentării amortizării din exercițiul curent şi reliefarea celei din anii precedenți	%	Amortizarea imobilizărilor corporale	7.796,80
		Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor		1.723,20
		Rezerve		9.520,00
		Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	904,00
2	Înregistrarea creanței de impozit amânat aferente anului curent şi, respectiv, anului „N+4”, precum şi a datoriei de impozit amânat corespunzătoare exercițiilor „N”-„N+3”	Impozitul pe profit amânat-activ	%	420,352
			Venituri din impozitul pe profit amânat	275,712
			Rezerve	144,640
		Rezerve	Impozitul pe profit amânat-pasiv	1.523,200
3	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli	Rezultat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	1.723,200
		Venituri din impozitul pe profit amânat	Rezultat	275,712

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		1.523,2
Sf_c 1.523,2		

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		33.616,0 S_i
	3.276,8	
	7.796,8	
	904,0	
Sf_c 30.000		

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
3.276,8		3.276,8
1.723,2		1.723,2

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
275,712		
144,640		
		Sf_d 420,352

g) *în anii „N+6” - „N+8”*: se efectuează înregistrări contabile similare cu cele din anul „N+5”;

h) *în anul „N+9”*:

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 7

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea suplimentării amortizării din exercițiul curent și reliefarea celei din anii precedenți	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale Amortizarea imobilizărilor corporale	7.796,8 1.723,2 9.520,0 7.796,8[1]
2	Înregistrarea creanței de impozit amânat aferente anului curent și a celei din anii „N+4”-„N+8”, precum și a datoriei de impozit amânat corespunzătoare exercițiilor „N”-„N+3”	Impozitul pe profit amânat-activ Rezerve	% Venituri din impozitul pe profit amânat Rezerve Impozitul pe profit amânat-pasiv	1.808,800 275,712 1.247,488[2] 1.523,200
3	Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli	Rezultat Venituri din impozitul pe profit amânat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezultat	1.723,200 275,712

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		1.523,2
Sf_c	1.523,2	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		46.723,2 S_i
		3.276,8
		7.796,8
		7.796,8
Sf_c	50.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
3.276,8		3.276,8
1.723,2		1.723,2

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
275,712		
1.247,488		
	Sf_d	1.523,2

[1]Suma de ***7.796,8 lei*** reprezintă valoarea cu care se suplimentează amortizarea din conturile individuale ale entității „A” în anii „N+4”-„N+8” (904,0 lei + 1.723,2 lei + 1.723,2 lei + 1.723,2 lei + 1.723,2 lei = = ***7.796,8 lei***).

[2]Această mărime semnifică valoarea creanțelor reprezentând impozitul pe profit amânat corespunzătoare anilor „N+4” - „N+8” (144,64 lei + 275,712 lei + 275,712 lei + 275,712 lei + 275,712 lei = ***1.247,488 lei***).

♦ Dacă pentru un activ similar, cu aceeaşi valoare de intrare, *durata normală de utilizare evidențiată de o societate este diferită de cea reținută de întreprinderea-mamă*[1], rezultatele care se obțin sunt şi ele diferite. Având în vedere acest aspect, entitatea dominată trebuie să recurgă la o retratare a modului de evidențiere a amortizării în scopul armonizării ei cu cea calculată de grup. Numai după realizarea acestei omogenizări conturile de amortizări, ca şi cele de rezultate ale celor două unități pot fi agregate în vederea consolidării.

O mai bună înțelegere a aspectelor menționate se realizează dacă luăm următorul exemplu: întreprinderea „A", care intră în perimetrul de consolidare la începutul exercițiului financiar „N", a achiziționat pe 28.12.„N-1" un activ corporal în valoare de 3.000 lei, care a fost pus în funcțiune pe data de 30.12.„N-1". Presupunem, de asemenea, că atât unitatea „A", cât şi societatea dominantă a grupului „SM" utilizează pentru amortizarea activelor imobilizate metoda liniară. Durata normală de utilizare a activului fix corporal este la entitatea „A" de 4 ani, iar la consolidantă de 3 ani. Valoarea amortizării activului corporal în cazurile prezentate este surprinsă în tabelul 3.10.

TABELUL 3.10

AMORTIZAREA ACTIVULUI FIX CORPORAL ÎN SITUAȚIA FOLOSIRII UNOR DURATE NORMALE DE UTILIZARE DIFERITE

Anii	Amortizarea la societatea „A" *(4 ani)*		Amortizarea în cadrul grupului *(3 ani)*		Diferențe temporare	
	Anuală[2]	Cumulată	Anuală[3]	Cumulată	Anuale col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N"	750	750	1.000	1.000	250	250
„N+1"	750	1.500	1.000	1.000	250	500
„N+2"	750	2.250	1.000	2.000	250	750
„N+3"	750	3.000	–	–	– 750	–
TOTAL	**3.000**	**3.000**	**3.000**	**3.000**	–	–

[1]Fl. I. Scorțescu, Aspecte privind omogenizarea duratelor de amortizare la societățile comerciale cu profil agricol, în „Lucrări ştiințifice", Universitatea de Ştiințe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 48, seria Agronomie, 2005.

[2] $Cota\ de\ amortizare\ liniară_{„A"} = \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{4\ \text{ani}} \times 100 = 25\%;$

Amortizarea anuală $_{„A"}$ = baza de calcul x cota de amortizare liniară = 3.000 lei x 25% = 750 lei/an.

[3] $Cotade\ amortizare\ liniară_{„SM"} = \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{3\ \text{ani}} \times 100 = 33,(3)\%;$

Amortizarea anuală $_{„SM"}$ = baza de calcul x cota de amortizare liniară = 3.000 lei x 33,(3)% ≈ 1.000 lei/an.

Din coloana 5 a tabelului 3.10 reiese că întreprinderea „A" înregistrează în primii 3 ani o amortizare anuală mai mică decât dacă ar avea în vedere durata de viață utilă stabilită de societatea dominantă, iar în următorul exercițiu financiar o amortizare mai mare, întrucât în acest an societatea-mamă nu mai calculează amortizare. Prin urmare, valorile evidențiate de entitatea „A" în contabilitatea individuală trebuie retratate (suplimentate pentru primii 3 ani şi diminuate în cel de-al patrulea an), în scopul punerii de acord a acestor mărimi cu cele care s-ar obține în cazul aplicării perioadei de amortizare reținute în planul de consolidare.

Şi încă ceva. Făcând retratările necesare *omogenizării duratelor de amortizare* se ajunge ca valoarea contabilă a activului imobilizat din situațiile financiare consolidate să fie diferită de cea reflectată în conturile individuale. Aceasta înseamnă că trebuie evidențiate şi *diferențele temporare de impozit*[1] ce apar şi care generează creanțe privind impozitul pe profit amânat în primii 3 ani şi, respectiv, o datorie reprezentând impozitul pe profit amânat în ultimul an.

Succesiunea înregistrărilor de omogenizare a duratelor de amortizare şi imaginea conturilor afectate de acestea, în acord cu elementele prezentate, sunt următoarele:

a) *în anul „N":*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 8

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea suplimentării amortizării	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	Amortizarea imobilizărilor corporale	250
2	Înregistrarea creanței de impozit amânat	Impozitul pe profit amânat-activ	Venituri din impozitul pe profit amânat	40
3	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli	Rezultat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	250
		Venituri din impozitul pe profit amânat	Rezultat	40

[1] ***Diferențele temporare de impozit*** care apar în cei 4 ani de funcționare a activului fix corporal sunt următoarele:

♦ în anii „N"- „N+2": 250 lei, adică o *creanță anuală privind impozitul pe profit amânat* de 40 lei (250 lei x 16% = 40 lei/an);

♦ în anul „N+3": - 750 lei, adică o *datorie reprezentând impozitul pe profit amânat* de 120 lei (750 lei x 16% = 120 lei).

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
40		
	Sf_d	40

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		750
		250
Sf_c	1.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
750		750
250		250

b) *în anul „N+1”*:

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 9

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea suplimentării amortizării aferente anului curent şi reflectarea amortizării care priveşte anul precedent	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	500 250 250
2	Înregistrarea creanței de impozit amânat aferente anului curent şi, respectiv, exercițiului financiar precedent	Impozitul pe profit amânat-activ	% Venituri din impozitul pe profit amânat Rezerve	80 40 40
3	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli	Rezultat Venituri din impozitul pe profit amânat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezultat	250 40

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
40		
40		
	Sf_d	80

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		750 S_i
		750
		500
Sf_c	2.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
750		750
250		250

c) *în anul „N+2”*: se efectuează înregistrări contabile similare cu cele din anul „N+1”;

d) *în anul „N+3”*:

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 10

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea eliminării amortizării suplimentare aferente anului curent şi reflectarea amortizării aferente anilor precedenți	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	0 750 750[1]

[1]Suma de ***750 lei*** reprezintă valoarea cu care se suplimentează amortizarea din conturile individuale ale entității „A” în anii „N”-„N+2” (250 lei + 250 lei + 250 lei = ***750 lei***).

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
2	Înregistrarea creanţei de impozit amânat aferente anilor precedenţi şi a datoriei de impozit amânat corespunzătoare exerciţiului curent	Impozitul pe profit amânat-activ	Rezerve	120[1]
		Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	Impozitul pe profit amânat-pasiv	120
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	%	**630**
			Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	750
			Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	120

D Impozitul pe profit amânat-activ C

120	
	Sf_d 120

D Amortizarea imobilizărilor corporale C

	2.250 S_i
	750
	750
	750
Sf_c 3.000	

D Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor C

750	
750	

D Impozitul pe profit amânat-pasiv C

	120
Sf_c 120	

Nu putem încheia această problemă fără să analizăm şi situaţia în care perioada de amortizare reţinută de grup (4 ani) este *mai mare* decât cea folosită de societatea „A” pentru evidenţierea deprecierii ireversibile a activului fix corporal (3 ani). Valoarea amortizării imobilizării calculată pentru cele două situaţii este redată cu ajutorul tabelului 3.11.

TABELUL 3.11

AMORTIZAREA ACTIVULUI FIX CORPORAL ÎN SITUAŢIA FOLOSIRII UNOR DURATE NORMALE DE UTILIZARE DIFERITE

Anii	Amortizarea la societatea „A” *(3 ani)*		Amortizarea în cadrul grupului *(4 ani)*		Diferenţe temporare	
	Anuală[2]	Cumulată	Anuală[3]	Cumulată	Anuale col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N”	1.000	1.000	750	750	–250	–250

[1]Această mărime semnifică valoarea creanţelor reprezentând impozitul pe profit amânat corespunzătoare anilor „N”-„N+2” (40 lei + 40 lei + 40 lei = ***120 lei***).

$$^{2}Cota\ de\ amortizare\ liniară_{„A”} = \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{3\ \text{ani}} \times 100 = 33,(3)\%.$$

$$^{3}Cota\ de\ amortizare\ liniară_{„SM”} = \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{4\ \text{ani}} \times 100 = 25\%.$$

Anii	Amortizarea la societatea „A” *(3 ani)*		Amortizarea în cadrul grupului *(4 ani)*		Diferențe temporare	
	Anuală[2]	Cumulată	Anuală[3]	Cumulată	Anuale col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N+1”	1.000	2.000	750	1.500	– 250	– 500
„N+2”	1.000	3.000	750	2.250	– 250	– 750
„N+3”	–	–	750	3.000	750	–
TOTAL	**3.000**	**3.000**	**3.000**	**3.000**	**–**	**–**

Datele din coloana 5 a tabelului 3.11 evidențiază faptul că întreprinderea „A” înregistrează în primii 3 ani o amortizare anuală mai mare decât dacă ar avea în vedere durata de amortizare reținută de societatea dominantă. În exercițiul financiar următor nu înregistrează cheltuieli cu amortizarea deoarece mijlocul fix este amortizat integral. Drept urmare, valorile evidențiate de entitatea „A” în contabilitatea individuală trebuie retratate (diminuate pentru primii 3 ani şi suplimentate în cel de-al patrulea an), în scopul armonizării acestor mărimi cu cele care s-ar obține în cazul luării în calcul a perioadei de amortizare reținute în planul de consolidare.

Realizând retratările necesare *omogenizării duratelor de amortizare* se ajunge ca valoarea contabilă a activului imobilizat să fie diferită de cea reflectată în conturile individuale. Aceasta înseamnă că trebuie evidențiate şi *diferențele temporare de impozit*[1] ce apar şi care generează datorii privind impozitul pe profit amânat în primii 3 ani şi, respectiv, o creanță reprezentând impozitul pe profit amânat în ultimul an.

Având în vedere aspectele analizate, succesiunea înregistrărilor de omogenizare a duratelor de amortizare şi imaginea conturilor afectate de acestea sunt următoarele:

a) *în anul „N”:*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 11

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea eliminării amortizării suplimentare	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	Amortizarea imobilizărilor corporale	250

[1] ***Diferențele temporare de impozit*** care apar în cei 4 ani de utilizare a activului fix corporal sunt următoarele:

♦ în anii „N”-„N+2”: - 250 lei, adică o *datorie anuală privind impozitul pe profit amânat* de 40 lei (250 lei x 16% = 40 lei/an);

♦ în anul „N+3”: 750 lei, adică o *creanță reprezentând impozitul pe profit amânat* de 120 lei (750 lei x 16% = 120 lei).

Anii	Amortizarea la societatea „A” *(3 ani)*		Amortizarea în cadrul grupului *(4 ani)*		Diferențe temporare	
	Anuală[2]	Cumulată	Anuală[3]	Cumulată	Anuale col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N+1”	1.000	2.000	750	1.500	–250	–500
„N+2”	1.000	3.000	750	2.250	–250	–750
„N+3”	–	–	750	3.000	750	–
TOTAL	**3.000**	**3.000**	**3.000**	**3.000**	**–**	**–**

Datele din coloana 5 a tabelului 3.11 evidențiază faptul că întreprinderea „A” înregistrează în primii 3 ani o amortizare anuală mai mare decât dacă ar avea în vedere durata de amortizare reținută de societatea dominantă. În exercițiul financiar următor nu înregistrează cheltuieli cu amortizarea deoarece mijlocul fix este amortizat integral. Drept urmare, valorile evidențiate de entitatea „A” în contabilitatea individuală trebuie retratate (diminuate pentru primii 3 ani şi suplimentate în cel de-al patrulea an), în scopul armonizării acestor mărimi cu cele care s-ar obține în cazul luării în calcul a perioadei de amortizare reținute în planul de consolidare.

Realizând retratările necesare *omogenizării duratelor de amortizare* se ajunge ca valoarea contabilă a activului imobilizat să fie diferită de cea reflectată în conturile individuale. Aceasta înseamnă că trebuie evidențiate şi *diferențele temporare de impozit*[1] ce apar şi care generează datorii privind impozitul pe profit amânat în primii 3 ani şi, respectiv, o creanță reprezentând impozitul pe profit amânat în ultimul an.

Având în vedere aspectele analizate, succesiunea înregistrărilor de omogenizare a duratelor de amortizare şi imaginea conturilor afectate de acestea sunt următoarele:

a) *în anul „N”:*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 11

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea eliminării amortizării suplimentare	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	Amortizarea imobilizărilor corporale	250

[1] ***Diferențele temporare de impozit*** care apar în cei 4 ani de utilizare a activului fix corporal sunt următoarele:

♦ în anii „N”-„N+2”: - 250 lei, adică o *datorie anuală privind impozitul pe profit amânat* de 40 lei (250 lei x 16% = 40 lei/an);

♦ în anul „N+3”: 750 lei, adică o *creanță reprezentând impozitul pe profit amânat* de 120 lei (750 lei x 16% = 120 lei).

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	Impozitul pe profit amânat-pasiv	40
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	**210** 250 40

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		40
Sf$_c$	**40**	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		1.000
		250
Sf$_c$	**750**	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
1.000		1.000
250		250

b) *în anul „N+1”:*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 12

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea eliminării amortizării suplimentare din exercițiul curent şi a celei din anul precedent	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	**500** 250 250
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi a celui precedent	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	**80** 40 40
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	**210** 250 40

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		40
		40
Sf$_c$	**80**	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		1.000 **S$_i$**
		1.000
		500
Sf$_c$	**1.500**	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
1.000		1.000
250		250

c) *în anul „N+2”* se fac aceleaşi înregistrări contabile ca în anul „N+1”;

d) *în anul „N+3”*:

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 13

Nr. crt.	Explicaţii	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidenţierea suplimentării amortizării aferente anului curent şi reflectarea amortizării care priveşte exerciţiile precedente	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	0 750 750
2	Înregistrarea creanţei de impozit amânat aferente anului curent şi a datoriei de impozit amânat corespunzătoare exerciţiilor precedente	Impozitul pe profit amânat-activ Rezerve	Venituri din impozitul pe profit amânat Impozitul pe profit amânat-pasiv	120 120
3	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli	Rezultat Venituri din impozitul pe profit amânat	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezultat	750 120

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		120
Sf_c	120	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		3.000 S_i
		750
		750
Sf_c	3.000	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
750		750

D	Impozitul pe profit amânat-activ	C
120		
	Sf_d	120

♦ Situaţia în care societatea-mamă şi entităţile controlate de aceasta utilizează aceeaşi metodă şi perioadă de amortizare nu conduce în mod invariabil la concluzia că în ceea ce priveşte amortizarea nu mai sunt necesare omogenizări. Neconcordanţe pot să apară şi dacă *întreprinderea consolidantă calculează deprecierea ireversibilă a unui activ luând în considerare o anumită valoare reziduală*[1], *iar unităţile dominate amortizează întreaga valoare de intrare a activului imobilizat respectiv*.

[1]Este vorba despre întreprinderile care aplică în contabilitatea individuală Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Entitatea dominată trebuie să recurgă, în această situație, la o retratare a modului de evidențiere a amortizării în scopul armonizării ei cu cea calculată de grup. Odată realizată operațiunea de omogenizare, conturile de amortizări și cele de rezultate ale întreprinderilor consolidate și ale societății dominante pot fi agregate în vederea consolidării.

Ilustrăm aceste aspecte cu ajutorul următorului exemplu: întreprinderea „A" intră în perimetrul de consolidare la începutul exercițiului „N". Aceasta achiziționează pe data de 22.12.„N-1" un activ corporal în valoare de 6.000 lei, care este pus în funcțiune pe 29.12.„N-1". Atât unitatea „A", cât și societatea dominantă a grupului „SM" utilizează regimul amortizării lineare pentru amortizarea activelor imobilizate, iar perioada de amortizare reținută este identică (3 ani). Întreprinderea „A" calculează amortizarea activului fix corporal la întreaga valoare de intrare, iar entitatea consolidantă determină deprecierea ireversibilă a activului având în vedere valoarea reziduală de 30 lei. Amortizarea activului corporal stabilită în cele două situații prezintă valorile redate în tabelul 3.12.

TABELUL 3.12

AMORTIZAREA ACTIVULUI FIX CORPORAL ÎN CAZUL FOLOSIRII UNOR VALORI DE AMORTIZAT DIFERITE

Anii	Amortizarea integrală a valorii de intrare la societatea „A" *(6 mii lei)*		Amortizarea valorii de intrare după metoda grupului *(5,97 mii lei)*		Diferențe temporare	
	Anuală[1]	Cumulată	Anuală[2]	Cumulată	Anuale col. (3–1)	Cumulate
0	1	2	3	4	5	6
„N"	2.000	2.000	1.990	1.990	– 10	– 10
„N+1"	2.000	4.000	1.990	3.980	– 10	– 20
„N+2"	2.000	6.000	1.990	5.970	– 10	– 30
TOTAL	**6.000**	**6.000**	**5.970**	**5.970**	**– 30**	**– 30**

[1] *Cota de amortizare lineară*$_{„A"} = \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{3 \text{ ani}} \times 100 = 33,(3)\%$;

Amortizarea anuală$_{„A"}$ = baza de calcul x cota de amortizare lineară = 6.000 lei x 33,(3)% ≈ 2.000 lei/an.

[2] ***Amortizarea anuală***$_{„SM"}$ = (baza de calcul – valoarea reziduală) x cota de amortizare lineară = = (6.000 lei – 30 lei) x 33,(3)% = 5.970 lei x 33,(3)% ≈ 1.990 lei/an.

În fiecare din cei trei ani, conform datelor din coloana 5 a tabelului 3.12, întreprinderea „A" înregistrează o amortizare anuală mai mare decât cea calculată de societatea dominantă. În consecință, valorile reflectate de entitatea „A" în contabilitatea individuală trebuie retratate (diminuate), în vederea punerii de acord a acestor mărimi cu cele care s-ar obține în situația aplicării regimului de amortizare reținut în planul de consolidare.

Prin efectuarea retratărilor necesare *omogenizării valorilor de amortizat* se ajunge ca valoarea contabilă a activului imobilizat să fie mai mare comparativ cu cea reflectată în conturile individuale. Reiese deci că trebuie evidențiate şi *diferențele temporare impozabile*[1] ce apar şi care generează datorii privind impozitul pe profit amânat.

Înregistrările de omogenizare a duratelor de amortizare, precum şi imaginea conturilor afectate de acestea, potrivit celor specificate, sunt următoarele:

a) *în anul „N":*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 14

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea eliminării amortizării suplimentare	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	Amortizarea imobilizărilor corporale	10,0
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	Impozitul pe profit amânat-pasiv	1,6
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	%	8.4
			Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	10,0
			Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	1,6

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		1,6
Sf_c	1,6	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		2.000
		10
Sf_c	1.990	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
2.000		2.000
10		10

b) *în anul „N+1":*

[1] ***Diferențele temporare impozabile*** care apar în cei 3 ani sunt identice (10 lei) şi generează o *datorie anuală privind impozitul pe profit amânat* în valoare de 1,6 lei (10 lei x 16% = 1,6 lei/an).

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 15

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea eliminării amortizării suplimentare din exercițiul curent şi a celei din anul precedent	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	**20,0** 10,0 10,0
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi celui precedent	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	**3,2** 1,6 1,6
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	**8,4** 10,0 1,6

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		1,6
		1,6
Sf$_c$	**3,2**	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		2.000 **S$_i$**
		2.000
		20
Sf$_c$	**3.980**	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
2.000		2.000
10		10

c) *în anul „N+2”:*

JURNAL DE CONSOLIDARE NR. 16

Nr. crt.	Explicații	Conturi		Sume
		Debitoare	Creditoare	
1	Evidențierea eliminării amortizării suplimentare din exercițiul curent şi a celei din anii precedenți	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Rezerve	Amortizarea imobilizărilor corporale	**30.0** 10,0 20,0
2	Înregistrarea datoriei de impozit amânat aferente anului curent şi celor precedenți	% Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat Rezerve	Impozitul pe profit amînat-pasiv	**4,8** 1,6 3,2
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	Rezultat	% Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	**8.4** 10,0 1,6

D	Impozitul pe profit amânat-pasiv	C
		1,6
		3,2
Sf_c	4,8	

D	Amortizarea imobilizărilor corporale	C
		4.000 S_i
		2.000
		30
Sf_c	5.970	

D	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	C
2.000		2.000
10		10

3.3.2.2. Omogenizarea operațiunii de constituire a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare

Ajustările pentru depreciere se constituie, de regulă, pe seama cheltuielilor, înainte de închiderea exercițiului financiar. Formarea acestora nu depinde deci de rezultatul exercițiului financiar. Principiul prudenței solicită înregistrarea cheltuielilor cu ajustările pentru depreciere chiar în cazul absenței sau insuficienței profitului. Ele sunt destinate să acopere o pierdere sau o cheltuială viitoare care la data închiderii exercițiului financiar este probabilă sau sigură, dar care comportă o anumită cotă de incertitudine privind mărimea ori momentul realizării ei[1].

Fiind constituite în acord cu principiul amintit, ajustările pentru depreciere au ca efect diminuarea rezultatului şi, implicit, a cheltuielii cu impozitul pe profit. Reglementările de natură fiscală sunt uneori restrictive în ceea ce priveşte implicațiile prudenței, limitând drastic deductibilitatea cheltuielilor cu ajustările pentru depreciere.

Sub aspect contabil, ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare sunt evidențiate prin conturile grupelor *15 „Provizioane", 29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor", 39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție", 49 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor" şi 59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"*. Indiferent de elementele patrimoniale la care se referă ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, constituirea şi suplimentarea lor se înregistrează întotdeauna ca o cheltuială, iar diminuarea şi anularea acestora se evidențiază la venituri.

Normele contabile internaționale prevăd că **ajustarea pentru depreciere** reprezintă o *datorie incertă din punct de vedere al perioadei de exigibili-*

[1]Gh. Scorțescu, Contabilitatea cheltuielilor agenților economici, ediția a II-a (revăzută şi completată), Editura Dosoftei, Iaşi, 1996, p. 262.

tate sau a valorii, aceasta urmând a fi reflectată în contabilitate numai în momentul în care: a) întreprinderea are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior; b) este probabil (există mai multe şanse de a se realiza decât de a nu se realiza) ca beneficiile economice viitoare să fie afectate de o ieşire de resurse în vederea onorării obligației respective; c) poate fi realizată o estimare relevantă a valorii obligației.

Cât priveşte deprecierea activelor, normele contabile internaționale nu se referă în mod explicit la ajustările care trebuie să se constituie cu această ocazie, ci cer ca valoarea recuperabilă a acestora să fie estimată ori de câte ori există un indiciu că activul poate fi depreciat. IAS 36 „Deprecierea activelor" precizează astfel că pierderea din depreciere trebuie să fie recunoscută ori de câte ori *valoarea contabilă*[1] a unui activ depăşeşte *valoarea sa recuperabilă*[2]. Prin urmare, deprecierea care va fi recunoscută se evidențiază până la congruența cu diferența care apare între cele două valori menționate.

Diminuarea valorii unui activ va afecta contul de rezultate (ca o cheltuială), dacă activul respectiv nu a fost reevaluat, sau *rezerva din reevaluare*[3], în caz contrar. Dacă valoarea recuperabilă creşte, deprecierea înregistrată anterior trebuie diminuată până la nivelul noii valori recuperabile, fără a se depăşi însă cuantumul valorii contabile la care ar fi ajuns bunul în cazul în care deprecierea anterioară nu s-ar fi înregistrat. Totodată, micşorarea sau anularea deprecierii constatate va fi reflectată în contul de rezultate (ca venit), dacă activul respectiv nu a fost reevaluat, sau în rezerva din reevaluare (care se majorează), în caz contrar.

Luând în considerare aspectele prezentate şi ținând seama de realitatea economică românească, nu putem ignora faptul că există situații în care întreprinderea dominantă aplică în contabilitatea individuală standardele internați-

---

[1] ***Valoarea contabilă*** reprezintă valoarea la care un activ este recunoscut în bilanț după scăderea oricărei amortizări cumulate şi, în plus, a oricăror pierderi cumulate din depreciere.

[2] Potrivit IAS 36 „Deprecierea activelor", ***valoarea recuperabilă*** reprezintă maximul dintre prețul net de vânzare al unui activ şi valoarea lui de utilizare. *Prețul net de vânzare* semnifică valoarea care s-ar obține prin vânzarea unui activ de bunăvoie, între părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv, după scăderea oricăror costuri directe de cedare aferente. *Valoarea de utilizare* este valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de numerar estimate, care se aşteaptă să fie generate din utilizarea continuă a unui activ şi din cedarea acestuia la sfârşitul duratei sale de viață utilă.

[3] În situația în care ***rezerva din reevaluare*** nu este suficientă pentru a acoperi deprecierea activului diferența rămasă se trece pe cheltuieli.

onale de contabilitate, iar una sau mai multe dintre societățile dominate nu utilizează aceste norme. Ca şi în cazul amortizării activelor, şi ajustările pentru depreciere pe care le înregistrează aceste entități în conformitate cu principiul prudenței vor genera, aşadar, *neconcordanțe* în ceea ce priveşte rezultatele. Se poate întâmpla, de asemenea, ca o parte dintre acestea să nu poată fi armonizate datorită legislației fiscale naționale[1].

Nu numai atât. Datorită regimului fiscal autohton unele societăți vor constitui ajustări pentru depreciere în limita deductibilității acestora sau deloc. Prin urmare, între cheltuielile cu ajustările pentru depreciere pe care le-ar înregistra întreprinderea consolidantă şi cele evidențiate de unitățile controlate pot exista diferențe. Retratarea acestora conduce la constatarea unor diferențe temporare de impozit amânat.

Urmează un exemplu din care rezultă că societatea-mamă „SM" controlează entitatea „A" care are înregistrate în contabilitate provizioane pentru garanții acordate clienților în sumă de 20.000 lei. În conformitate cu regulile reținute în planul de consolidare, valoarea acestora ar trebui să fie de 27.500 lei. Deoarece cele două unități trebuie să prezinte situații omogene, rezultă că întreprinderea „A" este obligată să suplimenteze provizionul existent (20.000 lei) cu suma de 7.500 lei. Acest aspect se contabilizează astfel:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților"	7.500	7.500
121 „Profit sau pierdere"	=	6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	7.500	7.500

Dimpotrivă, dacă provizionul constituit de societatea „A" (20.000 lei) ar fi fost mai mare în raport cu cel calculat de consolidanta „SM" (18.700 lei), operațiunea de omogenizare în vederea consolidării s-ar fi evidențiat prin intermediul următoarelor articole contabile:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților"	1.300	1.300

[1]Fl. I. Scorțescu, Omogenizarea operațiunii de efectuare a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare, Universitatea de Stat din Moldova, Chişinău, 2006.

121 „Profit sau pierdere”	=	6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		1.300	1.300

Exemplul următor se referă la situaţia în care o unitate („B”) din cadrul grupului evidenţiază în contabilitatea individuală creanţe faţă de clienţii neîncasaţi din afara acestuia în valoare de 50.000 lei. În conformitate cu prevederile legale, societatea constituie ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi doar în limita cotei de 25% din suma neîncasată, care este deductibilă fiscal, adică pentru 12.500 lei (50.000 lei x 25% = 12.500 lei). Potrivit evaluărilor realizate de întreprinderea-mamă, valoarea acestor ajustări ar trebui să fie de 16.000 lei.

Se constată că între valorile calculate de cele două entităţi există o diferenţă care trebuie pusă de acord cu regulile aplicate de consolidantă. Drept urmare, societatea „B” trebuie să suplimenteze cu 3.500 lei ajustarea pentru depreciere înregistrată în contabilitatea individuală. Datorită acestui fapt, valoarea contabilă a creanţei neîncasate (50.000 lei – 16.000 lei = 34.000 lei) ajunge să fie mai mică decât valoarea sa fiscală (50.000 lei – 12.500 lei = 37.500 lei), generând o creanţă privind impozitul pe profit amânat (3.500 lei x 16% = 560 lei).

Înregistrările contabile corespunzătoare celor menţionate sunt:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	491 „Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi”		3.500	3.500
4412 „Impozitul pe profit amânat-activ”	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat”		560	560
121 „Profit sau pierdere”	=	6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		3.500	3.500
791 „Venituri din impozitul pe profit amânat”	=	121 „Profit sau pierdere”		560	560

În situaţia în care ajustarea pentru depreciere constituită de unitatea „B” (12.500 lei) ar fi fost prea mare în raport cu cel calculat de consolidanta

„SM" (12.000 lei), s-ar fi ajuns ca valoarea contabilă a creanței neîncasate (50.000 lei – 12.000 lei = 38.000 lei) să fie mai mare decât valoarea sa fiscală (50.000 lei – 12.500 lei = 37.500 lei). Rezultă deci o datorie privind impozitul pe profit amânat de 80 lei (500 lei x 16% = 80 lei).

Operațiunea de omogenizare în vederea consolidării se reflectă cu ajutorul următoarelor articole contabile:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți"	500	500
6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"	80	80
121 „Profit sau pierdere"	=	% 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante" 6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	420	 500 80

Nu putem însă încheia acest subcapitol fără a analiza şi situația în care o filială („C") constituie în anul „N" o ajustare pentru deprecierea unui teren (2.500 lei). Societatea efectuează, totodată, următoarele operațiuni: suplimentează, la finele anului „N+1", ajustarea pentru depreciere existentă cu suma de 300 lei; diminuează, la închiderea exercițiului „N+2", ajustarea pentru depreciere cu 150 lei; anulează ajustarea pentru depreciere, în anul „N+3", întrucât aceasta a devenit fără obiect.

Dacă presupunem că acest tip de ajustare pentru depreciere nu este reținut în planul de consolidare, reiese că atât înregistrările din contabilitatea individuală a întreprinderii „C", cât şi cele efectuate în vederea omogenizării evaluării ajustărilor pentru depreciere se prezintă după cum urmează[1]:

a) în anul „N":

[1]Sumele reflectate în articolele contabile sunt exprimate în mii lei.

Înregistrări contabile la societatea „C”	Retratări în vederea omogenizării
♦ constituirea ajustării pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri în sumă de 2.500 lei:	♦ anularea ajustării pentru depreciere constituită în exercițiul curent:
6813 = 2911 2,5 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” = „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”	6813 = 2911 2,5 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” = „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”
♦ închiderea contului de cheltuieli:	♦ închiderea contului de cheltuieli:
Rezultat = 6813 2,5 = „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”	Rezultat = 6813 2,5 = „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”

D 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” C

	2.500
Sf_c 2.500	

D 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” C

	2.500
	2.500

b) *în anul „N+1”:*

Înregistrări contabile la societatea „C”	Retratări în vederea omogenizării
♦ suplimentarea ajustării pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri existente (2.500 lei) cu suma de 300 lei:	♦ anularea ajustării pentru depreciere existente în sumă de 2.800 lei, din care 2.500 lei sunt aferenți anului „N”, iar 300 lei privesc exercițiul curent:
6813 = 2911 0,3 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” = „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”	% = 2911 **2.8** 6813 = „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” 0.3 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” Rezerve 2,5
♦ închiderea contului de cheltuieli:	♦ închiderea contului de cheltuieli:
Rezultat = 6813 0,3 = „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”	Rezultat = 6813 0,3 = „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”

Înregistrări contabile la societatea „C”

Retratări în vederea omogenizării

D 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” C

		2.500	S_i
		300	
Sf_c	2.800		

D 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” C

		2.500	S_i
		300	
		2.800	

c) *în anul „N+2”:*

Înregistrări contabile la societatea „C”

Retratări în vederea omogenizării

♦ diminuarea ajustării pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri existente (2.800 lei) cu 150 lei:

2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” = 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor” 0,15

♦ anularea ajustării pentru depreciere existente în sumă de 2.650 lei (2.800 lei sunt aferenţi anilor precedenţi, iar 150 lei aparţin exerciţiului curent):

2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” = 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor” 0,15

Rezerve = 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” 2,80

♦ închiderea contului de venituri:

7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor” = Rezultat 0,15

♦ închiderea contului de venituri:

7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor” = Rezultat 0,15

D 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” C

150		2.800	S_i
Sf_c	2.650		

D 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” C

150		2.800	S_i
150		2.800	

d) *în anul „N+3”:*

Înregistrări contabile la societatea „C”

Retratări în vederea omogenizării

♦ anularea ajustării pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri existente (2.650 lei), devenită fără obiect:

♦ anularea ajustării pentru depreciere existentă în valoare de 2.650 lei, ţinând cont că suma de 2.650 lei este aferentă anilor precedenţi:

Înregistrări contabile la societatea „C”

2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de te renuri”	=	7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”	2,65

♦ închiderea contului de venituri:

7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”	=	Rezultat	2,65

D 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” C

2.650	2.650 S_i
2.650	2.650 S_i

Retratări în vederea omogenizării

2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”	=	7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”	2,65
Rezerve	=	2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”	2,65

♦ închiderea contului de venituri:

7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”	=	Rezultat	2,65

D 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri” C

2.650	2.650 S_i
2.650	2.650 S_i
2.650	
2.650	

Cât priveşte contul „Rezerve”, acesta prezintă sold creditor (2.650 lei). Întrucât rezultatul exercițiului financiar „N+3” se micşorează cu 2.650 lei, iar această sumă se transferă la începutul anului „N+4” la rezervele anului precedent („N+3”), în sensul diminuării acestora, rezultă că şi contul „Rezerve” se soldează în urma acestei operațiuni.

3.3.2.3. Omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor

Standardul internațional de contabilitate IAS 2 „Stocuri” (revizuit în 2003) prevede că bunurile de această natură sunt reprezentate de activele deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității unității, de cele aflate în curs de producție, în vederea unei vânzări ulterioare, sau sunt sub formă de materii prime, materiale şi de alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție ori pentru prestarea de servicii. Aceste active circulante nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât cea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă[1], prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

[1] ***Valoarea realizabilă netă*** semnifică prețul de vânzare estimat că ar putea fi obținut pe parcursul desfăşurării normale a activității întreprinderii din care se deduc costurile estimate pentru finalizarea bunului şi cele aferente vânzării acestuia.

Întreprinderile pot evalua stocurile prin mai multe metode. Opțiunile entităților către o metodă sau alta vizează evaluarea bunurilor de această natură atât la intrarea în unitate, cât şi la ieşirea din gestiune. Odată făcută opțiunea pentru o anumită metodă, aceasta trebuie aplicată tuturor stocurilor cu caracteristici similare şi folosită cu consecvență de la un exercițiu financiar la altul. Dacă administratorii decid, în situații excepționale, să schimbe metoda de evaluare pentru un anumit element de stocuri sau de alt activ fungibil[1], în notele explicative trebuie să se prezinte motivul schimbării metodei, precum şi efectele sale asupra rezultatului exercițiului financiar.

3.3.2.3.1. Evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu[2]

Evaluarea stocurilor la intrarea în unitate se face, în principal, la costul de achiziție sau de producție, după caz. Costul de achiziție cuprinde prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, costurile de transport, manipulare şi alte cheltuieli atribuite direct achiziției, din care se deduc reducerile comerciale, rabaturile şi alte elemente similare. De asemenea, acesta poate include, în anumite situații, şi diferențele de curs valutar care au apărut direct din achiziționarea recentă de astfel de bunuri facturate în valută.

Costul de producție al unui bun include costul de achiziție al materiilor prime şi al materialelor consumabile, celelalte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia. Totodată, cheltuielile financiare cu dobânzile care sunt direct atribuibile unei achiziții, construcții sau producerii unui activ pe termen lung[3] pot fi capitalizate ca parte din costul acelui activ, dacă sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de IAS 23 „Costurile îndatorării".

Dacă se are în vedere sfera cheltuielilor de producție absorbite în determinarea acestuia, metodele folosite pot fi divizate în metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție şi de calculație a costurilor totale (full-costing)

---

[1] ***Activele fungibile*** sunt bunurile de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

[2] Fl. I. Scorțescu, Omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor la intrarea în patrimoniu, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004, p. 308.

[3] Prin ***activ pe termen lung*** se înțelege un bun care necesită o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite ori în scopul vânzării.

sau parţiale[1]. Prima categorie vizează atât metodele clasice prin intermediul cărora se determină post-factum un cost al perioadei trecute, a unor cheltuieli deja efectuate (metoda calculaţiei simple, pe faze de fabricaţie şi metoda pe comenzi), cât şi pe cele moderne (previzionale) care stabilesc în mod anticipat nivelul costurilor, procedând ulterior la o comparare a nivelului estimat cu cel efectiv (metoda normativă, standard-cost, T.H.M., G.P. şi metoda PERT-cost)[2].

Cea de-a doua categorie are în vedere metoda direct-costing (cu variantele sale) şi metoda costurilor directe. Metoda de calculaţie a costurilor de producţie adoptată de o întreprindere trebuie aleasă în funcţie de organizarea procesului de producţie şi de specificul activităţii sale astfel încât ea să răspundă cât mai bine necesităţilor proprii fiecărei unităţi.

Întrucât întreprinderile pot aplica diferite reguli şi metode de evaluare a stocurilor la intrarea în unitate, reiese că se vor obţine, invariabil, şi rezultate diferite. Atunci când se pune problema consolidării unor astfel de societăţi trebuie, aşadar, retratate informaţiile din conturile individuale astfel încât ele să fie omogene la nivelul ansamblului consolidat.

Pentru înţelegerea aspectelor menţionate considerăm că entitatea „A" are în stoc, la 31.12.„N", produse finite în valoare de 30.000 lei. Întreprinderea „A" reţine pentru evaluarea acestor bunuri doar costurile parţiale (numai cheltuielile directe de producţie), în timp de societatea-mamă a grupului („SM"), din care face parte şi prima unitate, ia în calculul evaluării activelor circulante de această natură costurile totale (full-costing). Conform metodei de evaluare stipu-late în planul de consolidare (metoda societăţii dominante „SM"), stocurile specificate au valoarea de 31.000 lei.

Admitem, de asemenea, că în cursul anului „N+1" unitatea „A" lucrează pe stoc pentru onorarea unei importante comenzi externe. Produsele finite obţinute sunt evidenţiate la finele exerciţiului, în conturile de gestionare ale întreprinderii „A", la valoarea de 58.000 lei (30.000 lei + 28.000 lei = 58.000 lei). Aceste active circulante, existente la 31.12.„N+1" în gestiunea societăţii „A", sunt evaluate de grup la suma de 62.000 lei.

---

[1]N. Tabără, Contabilitate şi control de gestiune, Studii şi cercetări, Editura Moldova, Iaşi, 2004.

[2]E. Horomnea, Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde şi aplicaţii, vol. II, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2003, p. 47.

Aspectele prezentate sunt sintetizate în tabelul următor.

TABELUL 3.13

VALOAREA PRODUSELOR FINITE INTRATE ÎN PATRIMONIU ÎN SITUAȚIA FOLOSIRII UNOR METODE DIFERITE DE CALCULAȚIE A COSTULUI DE PRODUCȚIE

Explicații	Costul produselor evidențiate în contabilitatea societății „A”	Costul produselor conform evaluării efectuate de grup	Diferențe temporare col. (2-1)
0	1	2	3
Produse existente în stoc la 01.01.„N+1”[1]	30.000	31.000	1.000
Produse obținute în cursul anului „N+1”	28.000	31.000	3.000
Produse existente în stoc la 31.12.„N+1”	58.000	62.000	4.000

Datorită evaluării diferite a produselor finite, aşa cum rezultă din coloana 3 a tabelului 3.13, apar diferențe care trebuie armonizate. Acestea fac ca valoarea contabilă a produselor finite pe parcursul anului „N+1” să fie mai mare decât valoarea lor fiscală. Diferențele temporare impozabile[2] care apar în aceste situații trebuie, de asemenea, evidențiate.

Operațiunile efectuate în cursul exercițiului financiar de raportare în contabilitatea individuală a întreprinderii „A”, precum şi cele realizate în vederea omogenizării metodelor de evaluare a stocurilor la intrarea în unitate se prezintă în felul următor[3]:

Înregistrări contabile la societatea „A”	**Retratări în vederea omogenizării**
♦ evidențierea la începutul anului „N+1” a produselor finite existente în stoc:	♦ suplimentarea valorii produselor finite existente în stoc la începutul exercițiului „N+1” care privește stocul final al anului „N”:
D **345 „Produse finite”** **C** S_i 30.000 |	345 „Produse finite” = Rezerve 1,00 Rezerve = 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv” 0,16

[1]Stocul final de produse finite de la 31.12.„N” devine stoc inițial pentru anul „N+1”.

[2]***Diferențele temporare impozabile*** aferente anului „N+1” sunt în sumă de 4.000 lei, ceea ce generează o *datorie totală privind impozitul pe profit amânat* de 640 lei (4.000 lei x 16% = 640 lei), astfel:

♦ pentru anul „N” (care se reia la începutul exercițiului „N+1”): 1.000 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 160 lei (1.000 lei x 16% = 160 lei);

♦ pentru exercițiul financiar „N+1”: 3.000 lei, adică o *datorie privind impozitul pe profit amânat* de 480 lei (3.000 lei x 16% = 480 lei).

[3]Sumele reflectate în articolele contabile sunt exprimate în mii lei.

Înregistrări contabile la societatea „A”	Retratări în vederea omogenizării
	D 345 „Produse finite” C S_i 30.000 1.000 |
♦ obținerea în cursul anului „N+1” de produse finite în valoare de 28.000 lei: 345 „Produse finite” = 711 „Variația stocurilor” 28	♦ suplimentarea valorii produselor obținute în cursul exercițiului „N+1”: 345 „Produse finite” = 711 „Variația stocurilor” 3,00 6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat” = 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv” 0,48
D 345 „Produse finite” C S_i 30.000 28.000 | Sf_d 58.000	D 345 „Produse finite” C S_i 30.000 1.000 28.000 3.000 | Sf_d 62.000
♦ închiderea contului de venituri: 711 „Variația stocurilor” = Rezultat 28	♦ închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri: Rezultat = 6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat” 0,48 711 „Variația stocurilor” = Rezultat 3,00

Folosind datele din exemplul analizat să considerăm şi situația în care societatea „A” calculează costul produselor finite printr-o metodă full-costing, în timp ce întreprinderea dominantă reține în acelaşi scop doar costurile parțiale. Elementele referitoare la costul produselor finite calculate în cele două variante se prezintă în tabelul 3.14.

TABELUL 3.14

VALOAREA PRODUSELOR FINITE INTRATE ÎN PATRIMONIU ÎN SITUAȚIA FOLOSIRII UNOR METODE DIFERITE DE CALCULAȚIE A COSTULUI DE PRODUCȚIE

Explicații	Costul produselor evidențiate în contabilitatea societății „A”	Costul produselor conform evaluării efectuate de grup	Diferențe temporare col. (2-1)
0	1	2	3
Produse existente în stoc la 01.01.„N+1”	31.000	30.000	**– 1.000**

Explicații	Costul produselor evidențiate în contabilitatea societății „A”	Costul produselor conform evaluării efectuate de grup	Diferențe temporare col. (2-1)
0	1	2	3
Produse obținute în cursul anului „N+1”	31.000	28.000	–3.000
Produse existente în stoc la 31.12.„N+1”	62.000	58.000	–4.000

Din coloana 3 a tabelului 3.14 reiese că datorită evaluării diferite a produselor finite apar diferențe care trebuie omogenizate. Se observă, totodată, că valoarea contabilă a produselor finite pe întreaga durată a exercițiului financiar „N+1” este mai mică decât valoarea lor fiscală. În consecință, trebuie evidențiate diferențele temporare deductibile[1] care apar în aceste situații.

Aspectele contabilizate în cursul anului de raportare de întreprinderea „A” şi cele privind omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor la intrarea în gestiune sunt următoarele[2]:

Înregistrări contabile la societatea „A”

♦ evidențierea produselor finite existente în stoc la începutul anului „N+1”:

D	345 „Produse finite”	C
S_i	31.000	

♦ obținerea în cursul anului „N+1” de produse finite în valoare de 31.000 lei:

345 „Produse finite” = 711 „Variația stocurilor” 31

Retratări în vederea omogenizării

♦ eliminarea valorii suplimentare a produselor finite existente în stoc la începutul exercițiului „N+1”, care privesc stocul final al anului „N”:

345 „Produse finite” = Rezerve 1,00

4412 „Impozitul pe profit amânat-activ” = Rezerve 0,16

D	345 „Produse finite”	C
S_i	31.000	
	1.000	

♦ eliminarea valorii suplimentare a produselor finite obținute în cursul exercițiului „N+1”:

345 „Produse finite” = 711 „Variația stocurilor” 3,00

---

[1] ***Diferențele temporare deductibile*** aferente anului „N+1” sunt în sumă de 4.000 lei, ceea ce generează o *creanță totală reprezentând impozitul pe profit amânat* de 640 lei (4.000 lei x 16% = 640 lei), astfel:

♦ pentru anul „N” (care se reia la începutul exercițiului „N+1”): - 1.000 lei, adică o *creanță privind impozitul pe profit amânat* de 160 lei (1.000 lei x 16% = 160 lei);

♦ pentru exercițiul financiar „N+1”: - 3.000 lei, adică o *creanță reflectând impozitul pe profit amânat* de 480 lei (3.000 lei x 16% = 480 lei).

[2] Sumele reflectate în articolele contabile sunt exprimate în mii lei.

Înregistrări contabile la societatea „A”

D	345 „Produse finite”	C
S_i 31.000		
31.000		
	Sf_d	62.000

♦ închiderea contului de venituri:

711 = Rezultat 31
„Variația stocurilor”

Retratări în vederea omogenizării

4412 = 791 0,48
„Impozitul pe profit amânat-activ” „Venituri din impozitul pe profit amânat”

D	345 „Produse finite”	C
S_i 31.000		
1.000		
31.000		
3.000		
	Sf_d	58.000

♦ închiderea conturilor de venituri:

% = Rezultat 2,52
711 3,00
„Variația stocurilor”
791 0,48
„Venituri din impozitul pe profit amânat”

Pentru omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor de semifabricate ori a producției în curs de execuție[1] la intrarea în gestiune se va proceda în mod similar. În cursul anilor se pot înregistra, în legătură cu aceste stocuri, fie datorii privind impozitul pe profit amânat, fie sume de recuperat reprezentând impozitul pe profit amânat. Dacă s-ar putea evidenția, spre exemplu, la începutul unui exercițiu financiar (pentru soldul final al anului precedent) o creanță de impozit pe profit amânat, iar la finele exercițiului financiar în curs o datorie de impozit pe profit amânat (sau invers), ar însemna că cel puțin una dintre cele două entități a schimbat metoda de evaluare a stocurilor la intrarea în unitate, ceea ce contravine principiului permanenței metodelor.

---

[1] ***Valoarea producției în curs de execuție*** se poate determina fie prin *inventarierea producției neterminate la finele perioadei*, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradului de efectuare a operațiilor tehnologice, fie prin *metoda contabilă* care vizează diferența dintre totalul cheltuielilor de producție și costul efectiv al acesteia. Cum aceste din urmă valori pot fi determinate prin diferite metode, reiese că și în ceea ce privește producția în curs de execuție pot să apară neconcordanțe între valoarea înregistrată în contabilitatea individuală a unor societăți și cea reținută de întreprinderea dominantă în planul de consolidare.

3.3.2.3.2. Evaluarea stocurilor la ieşirea din patrimoniu[1]

Potrivit IAS 2 „Stocuri", evaluarea bunurilor care nu sunt de obicei fungibile şi a acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie să se facă prin identificarea specifică a costurilor individuale. Evaluarea stocurilor fungibile la ieşirea din gestiune se poate realiza prin metoda FIFO sau CMP. Ca tratament contabil alternativ este permisă totuşi şi metoda LIFO.

Normele contabile româneşti reţin, în afara metodelor specificate, şi metoda costului standard sau prestabilit. Aplicarea unei metode sau a alteia conduce, în toate cazurile, la obţinerea unor rezultate diferite.

Costul mediu ponderat se poate calcula fie după fiecare intrare, fie lunar, ca raport între valoarea totală a stocului iniţial plus valoarea intrărilor şi cantitatea existentă în stocul iniţial plus cantităţile intrate. În prima variantă, metoda permite evaluarea stocurilor ieşite din gestiune în funcţie de recepţionarea unui nou lot, relaţia de calcul fiind următoarea[2]:

$$\mathbf{CMP_{ui} = \frac{S_i + I_{ui}}{St_i + Q_{I_{ui}}}} \qquad (5)$$

în care:

CMP_{ui} reprezintă costul mediu ponderat;

S_i - valoarea totală a stocului iniţial;

I_{ui} - valoarea ultimei intrări pentru care se calculează CMP_{ui} ;

St_i - stocul iniţial;

Q_{Iui} - cantitatea ultimei intrări pentru care se calculează CMP_{ui} .

Potrivit metodei FIFO (first in-first out), activele circulante materiale ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al primei intrări (al primului lot intrat), respectiv al articolului care este mai vechi în stoc. Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului următor, în ordine cronologică. Ca

---

[1]Fl. I. Scorţescu, Aspecte privind omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor la ieşirea din patrimoniu, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004, p. 294.

[2]Dorina Budugan, Contabilitate şi control de gestiune, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001, p. 106.

urmare, stocurile sunt evaluate la costurile ultimelor loturi achiziționate[1].

Evaluarea stocurilor ieşite din gestiune, conform metodei LIFO (last in-first out), se face la costul de achiziție (sau de producție) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile de această natură ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului anterior, în ordine cronologică.

Bunurile de natura stocurilor se pot evalua şi înregistra în contabilitate şi la costul standard[2]. Acesta ia în considerare nivelurile normate ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienței şi capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Diferențele stabilite între costul standard şi costul de achiziție, respectiv costul de producție, se înregistrează distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului. Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieşite din gestiune şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient de repartizare. Acesta se înmulțeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se evidențiază în conturile corespunzătoare în care au fost reflectate bunurile respective.

Pentru a putea compara datele care rezultă din aplicarea metodelor de evaluare a stocurilor la ieşirea din gestiune reținute de normele contabile internaționale, considerăm că unitatea „A" are în stoc la începutul perioadei (01.01.„N") materia primă „X" în valoare de 15.000 lei (1.000 kg x 15 lei/kg = 15.000 lei). Intrările şi ieşirea de materie primă „X" în şi din gestiune au avut loc la momentele următoare:

- ♦ 03.01.„N": intrare în gestiune (500 kg x 16 lei/kg);
- ♦ 15.01.„N": intrare în gestiune (300 kg x 17 lei/kg);
- ♦ 18.01.„N": ieşire din gestiune (1.300 kg).

Intrarea în gestiune a materiei prime „X" s-a făcut pe baza recepției şi a documentelor însoțitoare. Acest aspect, precum şi rezultatele evaluării materiei

---

[1]M. Ristea, Noul sistem contabil al agenților economici din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994, p. 217.

[2]Fl. I. Scorțescu, Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materiilor prime utilizate de unitățile horticole, Lucrări Ştiințifice, Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 44, seria Horticultură, 2001.

prime la ieşirea din gestiune potrivit metodelor menţionate sunt surprinse în tabelele 3.15-3.17.

TABELUL 3.15

EVALUAREA STOCURILOR PRIN METODA FIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
			Cantitate (kg)	Valoare / U.M.	Valoare	Cantitate (kg)	Valoare / U.M.	Valoare	Cantitate (kg)	Valoare/U.M.	Valoare
1	01.01	Stoc iniţial	–	–	–	–	–	–	1.000	15	15.000
2	03.01	Intrare	500	16	8.000	–	–	–	1.000	15	15.000
									500	16	8.000
3	15.01	Intrare	300	17	5.100	–	–	–	1.000	15	15.000
									500	16	8.000
									300	17	5.100
4	18.01	Ieşire	–	–	–	1.000	15	15.000	–	–	–
						300	16	4.800	200	16	3.200
									300	17	5.100
TOTAL			–	–	–	1.300	–	19.800	500	–	8.300

TABELUL 3.16

EVALUAREA STOCURILOR PRIN METODA COSTULUI MEDIU PONDERAT CALCULAT DUPĂ FIECARE INTRARE

Nr. crt.	Data	Explicaţii	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
			Cantitate (kg)	Valoare / U.M.	Valoare	Cantitate (kg)	Valoare / U.M.	Valoare	Cantitate (kg)	Valoare/U.M.	Valoare
1	01.01	Stoc iniţial	–	–	–	–	–	–	1.000	15	15.000
2	03.01	Intrare	500	16	8.000	–	–	–	1.500	15,33[1]	23.000
3	15.01	Intrare	300	17	5.100	–	–	–	1.800	15,61[2]	28.100
4	18.01	Ieşire	–	–	–	1.300	15,6111	20.294,43	500	15,61	7.805,55

TABELUL 3.17

EVALUAREA STOCURILOR PRIN METODA LIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
			Cantitate (kg)	Valoare / U.M.	Valoare	Cantitate (kg)	Valoare / U.M.	Valoare	Cantitate (kg)	Valoare/U.M.	Valoare
1	01.01	Stoc iniţial	–	–	–	–	–	–	1.000	15	15.000

[1] $CMP_{03.01} = \frac{15.000\,\text{lei} + 8.000\,\text{lei}}{1.000\,\text{kg} + 500\,\text{kg}} = \frac{23.000\,\text{lei}}{1.500\,\text{kg}} = 15{,}33\,\text{lei/kg}$

[2] $CMP_{15.01} = \frac{23.000\,\text{lei} + 5.100\,\text{lei}}{1.500\,\text{kg} + 300\,\text{kg}} = \frac{28.100\,\text{lei}}{1.800\,\text{kg}} = 15{,}6111\,\text{lei/kg}$

Nr. crt.	Data	Explicații	Intrări			Ieșiri			Stocuri		
			Cantitate (kg)	Valoare / U.M.	Valoare	Cantitate (kg)	Valoare / U.M.	Valoare	Cantitate (kg)	Valoare/U.M.	Valoare
2	03.01	Intrare	500	16	8.000	–	–	–	1.000	15	15.000
									500	16	8.000
3	15.01	Intrare	300	17	5.100	–	–	–	1.000	15	15.000
									500	16	8.000
									300	17	5.100
4	18.01	Ieșire	–	–	–	300	17	5.100	500	15	7.500
						500	16	8.000			
						500	15	7.500			
TOTAL			–	–	–	1.300	–	20.600	500	–	7.500

Datele din tabelele 3.15-3.17 evidențiază faptul că în condițiile în care costurile de achiziție ale stocurilor cresc în timp (în perioadele de inflație), evaluarea acestora la ieşirea din gestiune se face la valori care diferă în funcție de metoda adoptată. Cea mai mare valoare rezultă atunci când unitatea utilizează metoda LIFO pentru evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor ieşite din gestiune. Acest lucru se datorează faptului că activele circulante materiale se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al ultimei intrări (lot) care este şi cel mai mare. La polul opus se situează metoda FIFO, în timp ce evaluarea stocurilor la ieşirea din gestiune prin metoda costului mediu ponderat realizează un compromis între primele două.

Întrucât darea în consum a activelor circulante materiale se realizează pe seama cheltuielilor de exploatare corespunzătoare, rezultatele obținute de diverse întreprinderi sunt diferite. Un rol important în acest sens îl are metoda folosită de aceste entități în evaluarea stocurilor ieşite din gestiune. La nivelul grupului este necesar, în consecință, să se stabilească metodele care se rețin pe grupe de stocuri. Dacă anumite societăți cuprinse în perimetrul de consolidare utilizează alte metode de evaluare a stocurilor decât cele reținute de grup, atunci ele trebuie să efectueze anumite retratări în vederea armonizării informațiilor. Acestea vor influența atât valoarea stocurilor existente în bilanțul individual, cât şi contul de rezultate al întreprinderilor respective, în sensul majorării sau diminuării acestora, după caz.

Se consideră, pentru înțelegerea acestor aspecte, că unitatea „A" efectuează în cursul anului „N" următoarele operațiuni:

♦ cumpărare de materiale consumabile („X") în ziua de 01.01.„N" (20 buc. x 50 lei/buc.);

♦ achiziție de materiale consumabile („X") la data de 30.08.„N" (30 buc. x 52 lei/buc.);

♦ dare în consum, pe data de 21.11.„N", a 80% din materialele consumabile aflate în stoc. La 31.12.„N" întreprinderea „A" are în stoc doar 10 bucăți[1] din materialele consumabile achiziționate.

Întreprinderea „A" reține pentru evaluarea bunurilor menționate metoda costului mediu ponderat, în timp ce societatea-mamă a grupului („SM") utilizează în acest scop metoda FIFO. Drept urmare, valorile care se obțin în exercițiul financiar „N" cu ocazia evaluării activelor circulante materiale specificate sunt diferite (tabelul 3.18).

TABELUL 3.18

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X" PRIN METODELE CMP ŞI FIFO

Nr. crt.	Data	Explicații	CMP			FIFO			Diferențe temporare col. (8-5)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	01.01	Intrare	20	50	1.000	20	50	1.000	–
2	30.08	Intrare	30	52	1.560	30	52	1.560	–
3	*30.08*	*Stoc*	*50*	*51,2*[2]	*2.560*	*20*	*50*	*1.000*	–
						30	*52*	*1.560*	–
						50	**–**	***2.560***	–
4[3]	21.11	Ieşire	**40**	**51,2**	**2.048**	20	50	1.000	–
						20	52	1.040	–
						40	**–**	**2.040**	**– 8**
5	*21.11*	*Stoc*	*10*	*51,2*	*512*	*10*	*52*	*520*	*– 8*
6	**31.12**	**Stoc**	**10**	**51,2**	**512**	**10**	**52**	**520**	**8**

Din coloanele 5 şi 8, rândul 6, ale tabelului 3.18 reiese că valorile care se obțin la finele exercițiului financiar „N", în urma evaluării materialelor con-

---

[1] 50 bucăți – (80% x 50 bucăți) = 50 bucăți – 40 bucăți = ***10 bucăți***.

[2] $CMP_{30.08} = \frac{1.000 \text{ lei} + 1.560 \text{ lei}}{20 \text{ buc.} + 30 \text{ buc.}} = \frac{2.560 \text{ lei}}{50 \text{ buc.}} = 51,2 \text{ lei/buc.}$

[3] În acest rând este evidențiată darea în consum a materialelor consumabile „X". Valorile din coloanele 5 și 8 reprezintă cuantumul *cheltuielilor aferente ieşirii acestor bunuri din gestiune*, iar celelalte rânduri ale tabelului surprind *valoarea stocurilor de materiale consumabile* existente la un moment dat.

sumabile prin cele două metode, sunt diferite. În acest caz se impune retratarea informațiilor furnizate de contabilitatea individuală a societății „A" în vederea omogenizării datelor contabile la nivelul ansamblului consolidat.

Ceva mai mult. Valoarea contabilă a activelor circulante menționate (520 lei) este mai mare decât valoarea lor fiscală (512 lei). Suma de 8 lei (520 lei – 512 lei = 8 lei) reprezintă o diferență temporară impozabilă, care generează o datorie privind impozitul pe profit amânat de 1,28 lei (8 lei x 16% = 1,28 lei).

Consemnările contabile aferente anului „N", în acord cu aspectele menționate, se prezintă astfel:

Înregistrări contabile la societatea „A"	**Retratări în vederea omogenizării**
♦ achiziția de materiale consumabile „X" în valoare de 1.000 lei: 302 „Materiale consumabile" = 401 „Furnizori" 1.000	♦ eliminarea valorii suplimentare a cheltuielilor aferente materialelor date în consum: 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" = 302 „Materiale consumabile" 8,000
♦ cumpărarea de materiale consumabile „X" în sumă de 1.560 lei: 302 „Materiale consumabile" = 401 „Furnizori" 1.560	♦ evidențierea datoriei privind impozitul pe profit amânat (1,280 lei): 6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat" = 4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv" 1,280
♦ consumarea materialelor „X" (2.048 lei): 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" = 302 „Materiale consumabile" 2.048	♦închiderea celor două conturi de cheltuieli: Rezultat = % 7,872 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" 8,000 6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat" 1,280
♦ închiderea contului de cheltuieli: Rezultat = 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" 2.048	

D 302 „Materiale consumabile" C	
1.000	2.048
1.560	
	Sf_d 512

D 302 „Materiale consumabile" C	
1.000	2.048
1.560	8
	Sf_d 520

În exercițiul financiar „N+1" unitatea „A" efectuează următoarele operațiuni:

♦ achiziţie de materiale consumabile („X") pe data de 15.02.„N+1" (40 buc. x 55 lei/buc.);

♦ darea în consum a materialelor „X", în ziua de 27.09.„N+1", în condiţiile în care:

a) consumul reprezintă 60% din materialele consumabile înregistrate la locul de depozitare.

După ieşirea din gestiunea întreprinderii „A" a cantităţii de 30 buc. rămâne la data de 31.12.„N+1" un stoc de 20 bucăţi[1] din materialele consumabile „X". Valorile care se obţin în exerciţiul financiar „N+1" cu ocazia evaluării activelor circulante materiale specificate sunt reflectate în tabelul 3.19.

TABELUL 3.19

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X" PRIN METODELE CMP ŞI FIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	CMP			FIFO			Diferenţe temporare col. (8-5)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	*01.01*	*Stoc*	*10*	*51,2*	***512,0***	*10*	*52,0*	***520***	*8*
2	15.02	Intrare	40	55,0	2.200,0	40	55,0	2.200	–
3	*15.02*	*Stoc*	*50*	*54,24*[2]	*2.712,0*	*10*	*52,0*	*520*	–
						40	*55,0*	*2.200*	–
						50	–	***2.720***	–
4	27.09	Ieşire	**30**	**54,24**	**1.627,2**	10	52,0	520	–
						20	55,0	1.100	–
						30	–	**1.620**	**– 7,2**
5	*27.09*	*Stoc*	*20*	*54,24*	*1.084,8*	*20*	*55,0*	*1.100*	*15,2*
6	**31.12**	**Stoc**	**20**	**54,24**	**1.084,8**	**20**	**55,0**	**1.100**	**15,2**

Dacă se au în vedere datele din coloanele 5 şi 8, rândul 6, ale tabelului 3.19, rezultă că valorile care se obţin la finele exerciţiului financiar „N+1", în urma evaluării materialelor consumabile prin cele două metode, sunt diferite. Şi în această situaţie se impune retratarea informaţiilor furnizate de contabilitatea individuală a societăţii „A" în vederea omogenizării datelor contabile la nivelul ansamblului consolidat.

---

[1] 50 bucăţi – (60% x 50 bucăţi) = 50 bucăţi – 30 bucăţi = ***20 bucăţi***.

[2] $CMP_{15.02} = \frac{512 \text{ lei} + 2.200 \text{ lei}}{10 \text{ buc.} + 40 \text{ buc.}} = \frac{2.712 \text{ lei}}{50 \text{ buc.}} = 54{,}24 \text{ lei/buc.}$

Mai mult decât atât. Valoarea contabilă a acestor bunuri (1.100 lei) este mai mare decât valoarea lor fiscală (1.084,8 lei). Suma de 15,2 lei (1.100 lei – – 1.084,8 lei = 15,2 lei) reprezintă o diferență temporară impozabilă, care generează o datorie privind impozitul pe profit amânat de 2,432 lei (15,2 lei x 16% = = 2,432 lei).

Potrivit celor menționate, operațiunile care se contabilizează în anul „N+1" sunt:

Înregistrări contabile la societatea „A"

♦ achiziția de materiale consumabile „X" în valoare de 2.200 lei:

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	2.200

♦ consumarea materialelor „X" în valoare de 1.627,2 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	1.627,2

D 302 „Materiale consumabile" C

S_i	512 2.200		1.627,2
		Sf_d	**1.084,8**

♦ închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	1.627,2

Retratări în vederea omogenizării

♦ suplimentarea valorii materialelor consumabile aflate în stoc la începutul exercițiului financiar „N+1", care privește anul „N":

Rezerve	=	302 „Materiale consumabile"	8,000

♦ evidențierea datoriei privind impozitul pe profit amânat aferente anului „N":

Rezerve	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"	1,280

♦ eliminarea valorii suplimentare a cheltuielilor aferente materialelor date în consum:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	7,200

♦ reflectarea datoriei privind impozitul pe profit amânat corespunzătoare anului „N+1":

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"	1,152

♦ închiderea celor două conturi de cheltuieli:

Rezultat	=	%	6,048
		602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	7,200
		6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	1,152

Înregistrări contabile la societatea „A”

Retratări în vederea omogenizării

D **302 „Materiale consumabile”** **C**

S_i	512		8,0
	2.200		1.627,2
			7,2
		Sf_d	**1.100,0**

b) consumul reprezintă 90% din materialele consumabile înregistrate la locul de depozitare.

În urma ieşirii din gestiunea societăţii „A” a cantităţii de 45 buc. rămâne la data de 31.12.„N+1” un stoc de 5 bucăţi[1] din materialele consumabile „X”. Evaluarea acestor bunuri este surprinsă în tabelul 3.20.

TABELUL 3.20

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X” PRIN METODELE CMP ŞI FIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	CMP			FIFO			Diferenţe temporare col. (8-5)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	*01.01*	*Stoc*	*10*	*51,2*	***512,0***	*10*	*52*	***520***	***8,0***
2	15.02	Intrare	40	55,0	2.200,0	40	55	2.200	–
3	*15.02*	*Stoc*	*50*	*54,24*[2]	*2.712,0*	*10*	*52*	*520*	–
						40	*55*	*2.200*	–
						50	–	***2.720***	–
4	27.09	Ieşire	**45**	**54,24**	**2.440,8**	10	52	520	–
						35	55	1.925	–
						45	–	**2.445**	**4,2**
5	*27.09*	*Stoc*	*5*	*54,24*	*271,2*	*5*	*55*	*275*	*3,8*
6	**31.12**	**Stoc**	**5**	**54,24**	**271,2**	**5**	**55**	**275**	**3,8**

Deoarece în urma evaluării materialelor consumabile prin cele două metode rezultatele care se obţin nu coincid, reiese că şi în această situaţie se impune retratarea informaţiilor furnizate de contabilitatea individuală a societăţii „A”. Se observă, totodată, că valoarea contabilă a acestor bunuri (275 lei) este mai ma-

[1] 50 bucăţi – (90% x 50 bucăţi) = 50 bucăţi – 45 bucăţi = ***5 bucăţi***.

[2] $CMP_{15.02} = \frac{512 \text{ lei} + 2.200 \text{ lei}}{10 \text{ buc.} + 40 \text{ buc.}} = \frac{2.712 \text{ lei}}{50 \text{ buc.}} = 54{,}24 \text{ lei/buc.}$

re decât cea fiscală (271,2 lei). Suma de 3,8 lei (275 lei – 271,2 lei = 3,8 lei) reprezintă o diferență temporară impozabilă, care generează o datorie privind impozitul pe profit amânat de 0,608 lei (3,8 lei x 16% = 0,608 lei).

În conformitate cu aspectele prezentate se întocmesc articolele contabile corespunzătoare anului „N+1”:

Înregistrări contabile la societatea „A”

♦ achiziția de materiale consumabile „X” în valoare de 2.200 lei:

302 „Materiale consumabile”	=	401 „Furnizori”	2.200,0

♦ consumarea materialelor „X” în valoare de 2.440,8 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	302 „Materiale consumabile”	2.440,8

D 302 „Materiale consumabile” C

S_i	512		2.440,8
	2.200		
		Sf_d	**271,2**

♦ închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	2.440,8

Retratări în vederea omogenizării

♦ suplimentarea valorii materialelor consumabile aflate în stoc la începutul exercițiului financiar „N+1”, care privește anul „N”:

Rezerve	=	302 „Materiale consumabile”	8,000

♦ evidențierea datoriei privind impozitul pe profit amânat aferente anului „N”:

Rezerve	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv”	1,280

♦ suplimentarea valorii cheltuielilor corespunzătoare materialelor date în consum:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	302 „Materiale consumabile”	4,200

♦ reflectarea creanței reprezentând impozitul pe profit amânat aferente anului „N+1”:

4412 „Impozitul pe profit amânat-activ”	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat”	0,672

♦ închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	4,200
791 „Venituri din impozitul pe profit amânat”	=	Rezultat	0,672

D 302 „Materiale consumabile” C

S_i	512		8,0
	2.200		2.440,8
			4,2
		Sf_d	**275,0**

Nu putem încheia acest subcapitol fără a analiza şi situaţia în care pentru evaluarea stocurilor la ieşirea din gestiune întreprinderea „A" foloseşte metoda CMP, iar societatea-mamă metoda LIFO. Prin aplicarea acestor metode la datele din exemplul precedent se obţin informaţiile sintetizate în tabelul 3.21.

TABELUL 3.21

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X" PRIN METODELE CMP ŞI LIFO

Nr. crt.	Data	Explicaţii	CMP			LIFO			Diferenţe temporare col. (8-5)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	01.01	Intrare	20	50,0	1.000	20	50	1.000	–
2	30.08	Intrare	30	52,0	1.560	30	52	1.560	–
3	*30.08*	*Stoc*	*50*	*51,2*	*2.560*	*20*	*50*	*1.000*	–
						30	*52*	*1.560*	–
						50	–	***2.560***	–
4	21.11	Ieşire	**40**	**51,2**	**2.048**	30	52	1.560	–
						10	50	500	–
						40	–	**2.060**	**12**
5	*21.11*	*Stoc*	*10*	*51,2*	*512*	*10*	*50*	*500*	*– 12*
6	**31.12**	**Stoc**	**10**	**51,2**	**512**	**10**	**50**	**500**	**– 12**

Aşa cum reiese din tabelul 3.21, valoarea contabilă a materialelor consumabile (500 lei) este mai mică decât valoarea lor fiscală (512 lei). Suma de 12 lei (500 lei – 512 lei = – 12 lei) reprezintă o diferenţă temporară deductibilă, care generează o creanţă privind impozitul pe profit amânat de 1,92 lei (12 lei x x 16% = 1,92 lei).

Operaţiunile care se contabilizează în exerciţiului financiar „N", potrivit rezultatelor obţinute, sunt:

Înregistrări contabile la societatea „A"	**Retratări în vederea omogenizării**
♦ achiziţia de materiale consumabile „X" în valoare de 1.000 lei: 302 „Materiale consumabile" = 401 „Furnizori" 1.000	♦ suplimentarea cheltuielilor aferente materialelor date în consum: 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" = 302 „Materiale consumabile" 12,00
♦ cumpărarea de materiale consumabile „X" în sumă de 1.560 lei: 302 „Materiale consumabile" = 401 „Furnizori" 1.560	♦ evidenţierea creanţei privind impozitul pe profit amânat (1,92 lei): 4412 „Impozitul pe profit amânat-activ" = 791 „Venituri din impozitul pe profit amânat" 1,92

Înregistrări contabile la societatea „A”

♦ consumarea materialelor „X” în valoare de 2.048 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	302 „Materiale consumabile”	2.048

♦ închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	2.048

D	302 „Materiale consumabile”	C
1.000		2.048
1.560		
	Sf_d	512

Retratări în vederea omogenizării

♦ închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	12,00
791 „Venituri din impozitul pe profit amânat”	=	Rezultat	1,92

D	302 „Materiale consumabile”	C
1.000		2.048
1.560		12
	Sf_d	500

Unitatea „A” efectuează în exercițiul financiar „N+1” următoarele operațiuni:

♦ achiziție de materiale consumabile („X”) pe data de 15.02.„N+1” (40 buc. x 55 lei/buc.);

♦ darea în consum a materialelor „X”, în ziua de 27.09.„N+1”, în condițiile în care:

a) *consumul reprezintă 60% din materialele consumabile înregistrate la locul de depozitare.*

Întreprinderea „A” are în stoc la 31.12.„N+1”, după efectuarea operațiunii de la lit. a), doar 20 bucăți[1] din materialele consumabile „X”. Valorile care se obțin în anul „N+1” cu ocazia evaluării activelor circulante materiale menționate sunt redate în tabelul 3.22.

TABELUL 3.22

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X” PRIN METODELE CMP ŞI LIFO

Nr. crt.	Data	Explicații	CMP			LIFO			Diferențe temporare col. (8-5)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	*01.01*	*Stoc*	*10*	*51,2*	***512,0***	*10*	*50*	***500***	***– 12,0***
2	15.02	Intrare	40	55,0	2.200,0	40	55	2.200	–
3	*15.02*	*Stoc*	*50*	*54,24*	*2.712,0*	*10*	*50*	*500*	–
						40	*55*	*2.200*	–
						50	–	***2.700***	–

[1] 50 bucăți – (60% x 50 bucăți) = 50 bucăți – 30 bucăți = ***20 bucăți***.

Nr. crt.	Data	Explicații	CMP			LIFO			Diferențe temporare col. (8-5)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
4	27.09	Ieşire	30	54,24	1.627,2	30	55	1.650	–
						30	–	1.650	22,8
5	*27.09*	*Stoc*	*20*	*54,24*	*1.084,8*	*10*	*50*	*500*	–
						10	*55*	*550*	–
						20	–	*1.050*	*– 34,8*
6	31.12	Stoc	20	54,24	1.084,8	20	–	1.050	– 34,8

Din tabelul 3.22 se observă că valoarea contabilă a materialelor consumabile „X" (1.050 lei) este mai mică decât valoarea lor fiscală (1.084,8 lei). Diferența dintre mărimea celor doi indicatori (1.050 lei – 1.084,8 lei = – 34,8 lei) reprezintă o diferență temporară deductibilă, care generează o creanță privind impozitul pe profit amânat de 5,568 lei (34,8 lei x 16% = 5,568 lei).

În acord cu aceste rezultate, în anul „N+1" se întocmesc mai multe articole contabile, astfel:

Înregistrări contabile la societatea „A"

♦ achiziția de materiale consumabile „X" în valoare de 2.200 lei:

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	2.200,0

♦ consumarea materialelor „X" în valoare de 1.627,2 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	1.627,2

D 302 „Materiale consumabile" C

S_i	512 2.200		1.627,2
		Sf_d	**1.084,8**

♦ închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	1.627,2

Retratări în vederea omogenizării

♦ eliminarea valorii suplimentare a materialelor consumabile aflate în stoc la începutul exercițiului „N+1", care privește anul „N":

Rezerve	=	302 „Materiale consumabile"	12,000

♦ evidențierea creanței privind impozitul pe profit amânat aferente anului „N":

4412 „Impozitul pe profit amânat-activ"	=	Rezerve	1,920

♦ suplimentarea valorii cheltuielilor corespunzătoare materialelor date în consum:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	22,800

♦ reflectarea creanței privind impozitul pe profit amânat aferente exercițiului „N+1":

4412 „Impozitul pe profit amânat-activ"	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	3,648

♦ închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

Înregistrări contabile la societatea „A”	Retratări în vederea omogenizării			
	Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	22,800
	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat”	=	Rezultat	3,648

D	302 „Materiale consumabile”		C
S_i	512		12,0
	2.200		1.627,2
			22,8
		Sf_d	1.050,0

b) *consumul reprezintă 98% din materialele consumabile înregistrate la locul de depozitare.*

După înregistrarea consumului de materiale menționat la lit. b), entitatea „A” are în stoc la 31.12.„N+1” doar o singură bucată din activul circulant „X”. Evaluarea bunurilor respective este redată în tabelul 3.23.

TABELUL 3.23

EVALUAREA MATERIALELOR CONSUMABILE „X” PRIN METODELE CMP ȘI LIFO

Nr. crt.	Data	Explicații	CMP			LIFO			Diferențe temporare col. (8-5)
			Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	Cantitate (buc.)	Cost unitar	Valoare	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	*01.01*	*Stoc*	*10*	*51,2*	*512,00*	*10*	*50*	*500*	*– 12,00*
2	15.02	Intrare	40	55,0	2.200,00	40	55	2.200	–
3	*15.02*	*Stoc*	*50*	*54,24*	*2.712,00*	*10*	*50*	*500*	–
						40	*55*	*2.200*	–
						50	–	*2.700*	–
4	27.09	Ieşire	**49**	**54,24**	**2.657,76**	40	55	2.200	–
						9	50	450	–
						49	–	**2.650**	**– 7,76**
5	*27.09*	*Stoc*	*1*	*54,24*	*54,24*	*1*	*50*	*50*	*– 4,24*
6	**31.12**	**Stoc**	**1**	**54,24**	**54,24**	**1**	**50**	**50**	**– 4,24**

Întrucât valoarea contabilă a acestor bunuri (50 lei) este mai mică decât valoarea lor fiscală (54,24 lei), suma de 4,24 lei (50 lei – 54,20 lei = – 4,24 lei) reprezintă o diferență temporară deductibilă, care generează o creanță privind impozitul pe profit amânat de 0,6784 lei (4,24 lei x 16% = 0,6784 lei).

Luând în considerare datele obținute, în anul „N+1” se efectuează ur-

mătoarele operaţiuni:

Înregistrări contabile la societatea „A"

♦ achiziţia de materiale consumabile „X" în valoare de 2.200 lei:

302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	2.200,00

♦ consumarea materialelor „X" în valoare de 2.657,76 lei:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	2.657,76

D 302 „Materiale consumabile" C

S_i	512 2.200		2.657,76
		Sf_d	54,24

♦ închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	2.657,76

Retratări în vederea omogenizării

♦ eliminarea valorii suplimentare a materialelor consumabile aflate în stoc la începutul exerciţiului „N+1", care priveşte anul „N":

Rezerve	=	302 „Materiale consumabile"	12,0000

♦ evidenţierea creanţei privind impozitul pe profit amânat aferente anului „N":

4412 „Impozitul pe profit amânat-activ"	=	Rezerve	1,9200

♦ excluderea valorii suplimentare a cheltuielilor corespunzătoare materialelor date în consum:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	7,7600

♦ reflectarea datoriei privind impozitul pe profit amânat aferente exerciţiului „N+1":

6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat-pasiv"	1,2416

♦ închiderea conturilor de cheltuieli:

Rezultat	=	%	6,5184
		602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	7,7600
		6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"	1,2416

D 302 „Materiale consumabile" C

S_i	512		12,00
	2.200		2.657,76
			7,76
		Sf_d	500,00

3.3.3. Omogenizarea în vederea eliminărilor

Principiul fundamental al consolidării porneşte de la premisa că un grup

este o entitate unică. Luând în considerare acest aspect, apare necesitatea eliminării înregistrărilor din conturile societăţilor ce fac parte din acelaşi grup şi care privesc tranzacţii reciproce.

Dacă între unităţile grupului au loc operaţiuni economico-financiare, atunci trebuie asigurată o omogenizare a acestora, care constă în confruntarea şi punerea de acord a sumelor înscrise în conturile partenerilor. Acest demers este necesar pentru că uneori tranzacţiile efectuate sunt operate în contabilitatea unei societăţi fără a fi reflectate, în mod corespunzător, şi în contabilitatea celeilalte părţi. Se poate întâmpla, de asemenea, ca înscrierea mărimilor care caracterizează operaţiunea să se prezinte în conturile partenerilor la niveluri diferite. În situaţia în care operaţiunea internă grupului apare înscrisă numai în conturile unei societăţi sau când sumele sunt diferite, omogenizarea constă în punerea de acord a mărimilor şi înscrierea în contabilitatea părţii în care tranzacţia nu a fost operată[1].

După omogenizare se pot realiza efectiv eliminările care pot fi prezentate schematic cu ajutorul figurii 3.1.

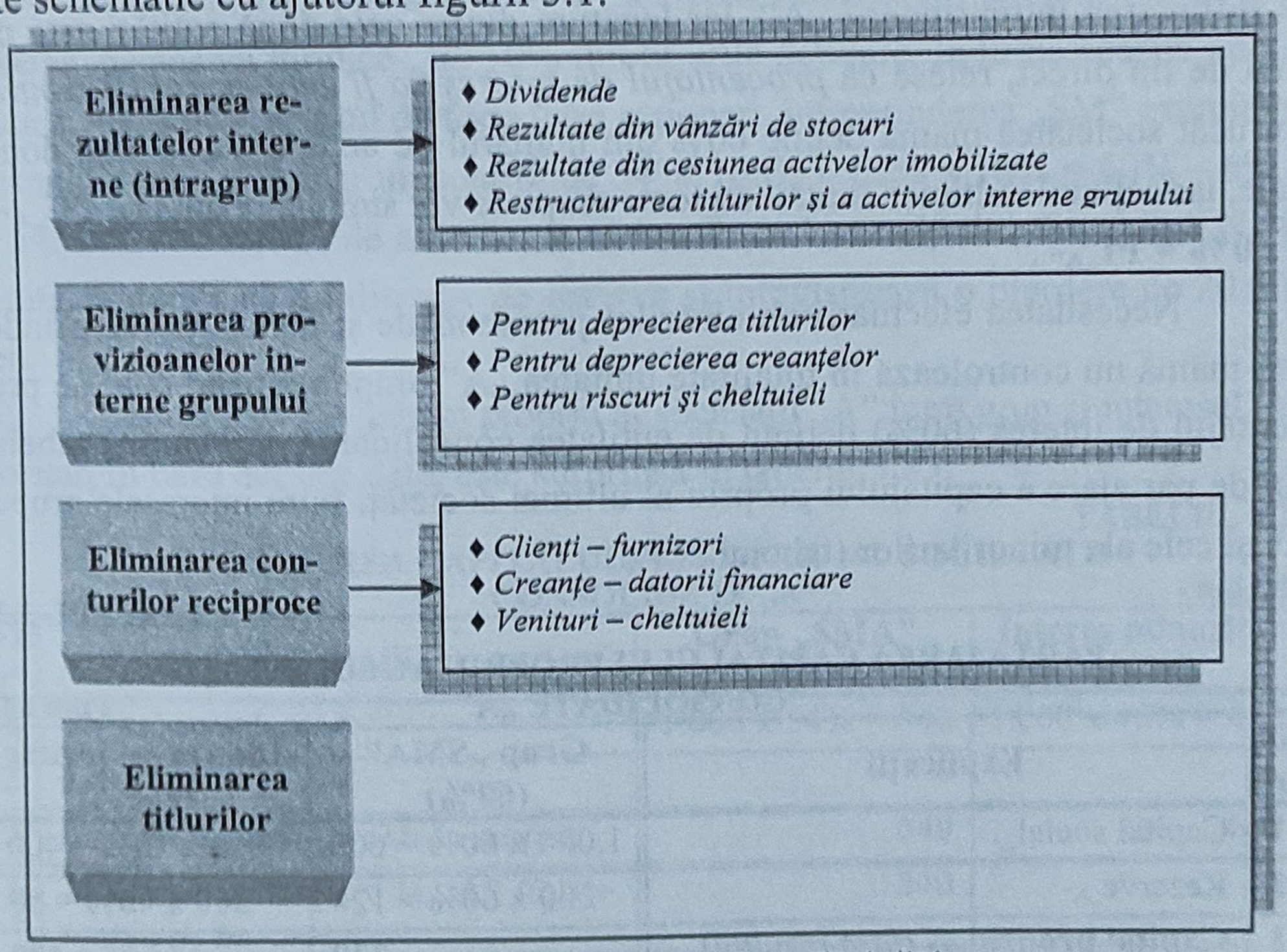

Fig. 3.1. Lista principalelor eliminări

[1]R. Petriş, C. Istrate, Op. cit., p. 43.

■ ***Eliminarea titlurilor*** se referă la substituirea în bilanțul societății dominante a titlurilor de participare deținute de aceasta la alte entități cu cota-parte din capitalurile proprii ale unităților dependente care revine întreprinderii-mamă în virtutea acestor deținere.

Urmează un exemplu din care rezultă că societatea dominantă „SM" a contribuit, în anul „N", la constituirea capitalului social al întreprinderii „A" și posedă 60% din acțiunile acesteia. Toate titlurile entității „A" au drept de vot simplu, iar valoarea nominală a acțiunilor deținute de „SM" este de 1 leu/titlu. Legătura de dependență dintre cele două unități este numai de tip direct, iar capitalul social al entității dominante este de 1.000.000 lei. Se mai cunoaşte, de asemenea, că rezervele şi profitul societății „A" reprezintă 200.000 lei şi, respectiv, 100.000 lei.

Efectuarea eliminărilor patrimoniale presupune stabilirea interesului pe care îl are consolidanta în capitalul propriu al unității controlate. Măsura acestuia este dată de procentajul de interes. Datorită faptului că „SM" a contribuit la înființarea întreprinderii „A", iar legătura dintre cele două entități este numai de tip direct, reiese că *procentajul de interes va fi egal cu cel de control.* Întrucât societatea-mamă deține 60% din numărul de acțiuni ale unității dominate, iar acțiunile ultimei entități au toate drept de vot simplu, rezultă că $\mathbf{PC_{„A"} = 60\% = PI_{„A"}}$.

Necesitatea efectuării eliminărilor patrimoniale şi faptul că întreprinderea-mamă nu controlează în totalitate unitatea „A", impun, ținând cont de procentajul de interes (60%) deținut de entitatea consolidantă, întocmirea tabelului de partajare a capitalului propriu al ultimei societăți între interesele grupului şi cele ale minoritarilor (tabelul 3.24).

TABELUL 3.24

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA" (60%)	Interes minoritar (40%)
1	Capital social$_{„A"}$	1.000 x 60% = 600	1.000 x 40% = 400
2	Rezerve$_{„A"}$	200 x 60% = 120	200 x 40% = 80
3	**Capital propriu$_{„A"}$** *(fără rezultat)*	**720**	**480**
4	Titluri de participare la „A" *(la valoarea de intrare)*	600	–

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA” (60%)	Interes minoritar (40%)
5	Diferențe (rd. 3 – rd. 4)	+ 120	–
6	**Rezultat$_{„A”}$**	100 x 60% = **60**	100 x 40% = **40**

Eliminarea titlurilor de participare deținute la întreprinderea „A”, în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu care revine societății dominante „SM” (60%), precum şi reliefarea interesului minoritar (40%), conform datelor din tabelul 3.24, se evidențiază astfel:

%	=	%	**1.200.000**	**1.200.000**
Capital social$_{„A”}$		Titluri de participare la „A”	1.000.000	600.000
Rezerve$_{„A”}$		Rezerve	200.000	120.000
		Participații minoritare		480.000
Rezultat$_{„A”}$	=	%	100.000	
		Rezultat grup		60.000
		Rezultat aferent participațiilor minoritare		40.000

Presupunem că în anul „N+4” societatea-mamă cesionează, din diverse motive, persoanei juridice „B” 10% din titlurile deținute. În urma acestei operațiuni se modifică raportul de forțe între acționari, întreprinderea „SM” exercitând asupra unității „A” doar un control de 54%[1] (60% – 60% x 10% = 60% – 6% = = 54%). Considerăm, de asemenea, că la sfârşitul exercițiului financiar „N+4” entitatea dominată nu dispune de rezerve şi înregistrează o pierdere de 20.000 lei.

Distribuirea capitalului propriu al societății „A” între grup şi interesul minoritar, în baza acestor date, este surprinsă în tabelul 3.25.

TABELUL 3.25

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A”

- mii lei -

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA” (54%)	Interes minoritar (46%)
1	Capital social$_{„A”}$	1.000 x 54% = 540	1.000 x 46% = 460
2	Rezerve$_{„A”}$	–	–
3	**Capital propriu$_{„A”}$** *(fără rezultat)*	**540**	**460**
4	Titluri de participare la „A” *(la valoarea de intrare)*	540	–

[1]Calculul noului procentaj de control al societății „SM” în entitatea „A” a avut în vedere faptul că toate acțiunile ultimei întreprinderi au drept de vot simplu.

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA” (54%)	Interes minoritar (46%)
5	Diferențe (rd. 3 – rd. 4)	–	–
6	**Rezultat$_{„A”}$**	**– 20 x 54% = – 10,8**	**– 20 x 46% = – 9,2**

Potrivit datelor din tabelul 3.25, eliminarea titlurilor de participare deținute la „A”, în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu care revine societății „SM” (54%), precum şi evidențierea participațiilor minoritare (46%) presupun întocmirea următoarelor articole contabile:

Capital social$_{„A”}$	=	%	1.000.000	
		Titluri de participare la „A”		540.000
		Participații minoritare		460.000
Rezultat$_{„A”}$	=	%	20.000	
		Rezultat grup		10.800
		Rezultat aferent participațiilor minoritare		9.200

◙ ***Eliminarea conturilor reciproce*** privesc acele conturi care apar în documentele anuale ale societăților grupului sub forma: 1) clienților – furnizorilor; 2) creanțelor financiare la o societate şi a datoriilor de aceeaşi natură la altă unitate; 2) veniturilor la o întreprindere şi a cheltuielilor la altă entitate.

În scopul eliminării din conturile consolidate a operațiilor reciproce este necesar ca societățile consolidate să prezinte conturi perfect reciproce. În consecință, fiecare societate va trebui să-şi ajusteze conturile care privesc astfel de operații.

Admitem, spre exemplu, că societatea-mamă „SM”, care a achiziționat mărfuri de la entitatea „A” din cadrul grupului, emite pentru ultima întreprindere un cec în valoare de 10.000 lei, pe data de 30.12.„N”. Cecul trimis de către unitatea „SM” ajunge la societatea „A” pe data de 04.01.„N+1”. Pentru a dispune de conturi reciproce, în vederea eliminării operațiunilor interne, conturile entității „A” trebuie ajustate în sensul înregistrării în exercițiul „N” a acestei operațiuni. În acest exercițiu financiar („N”) cele două întreprinderi vor trebui să înregistreze următoarele:

Societatea „SM”				**Societatea „A”**		
401$_{„A”}$ „Furnizori”	=	403$_{„A”}$ „Efecte de plătit”	10.000	413$_{„SM”}$ „Efecte de primit de la clienți”	=	4111$_{„SM”}$ „Clienți”

Eliminarea conturilor reciproce are în vedere întocmirea următoarelor articole contabile:

401 „A" „Furnizori"	=	4111 „SM" „Clienți"	10.000	10.000
403 „A" „Efecte de plătit"	=	413 „SM" „Efecte de primit de la clienți"	10.000	10.000

Ilustrarea practică a eliminării conturilor reciproce are în vedere și următorul exemplu: societatea dominantă „SM" a împrumutat pe termen scurt entitatea „A" cu suma de 15.000 lei, pentru care percepe o dobândă de 3.600 lei. Admitem, de asemenea, că disponibilitățile în lei ale celor două unități aflate în conturi la bănci înainte de acordarea împrumutului sunt următoarele:

D	5121 „Conturi la bănci în lei" „SM"	C
75.000		

D	5121 „Conturi la bănci în lei" „A"	C
14.000		

Se observă din situația celor două conturi că disponibilitățile bănești ale grupului înainte de efectuarea operațiunii menționate erau de 89.000 lei (75.000 lei „SM" + 14.000 lei „A" = 89.000 lei grup „SMA"). Suma virată de către societatea dominantă „SM" unității „A" din cadrul grupului, pe de o parte, și cea încasată de „A" de la „SM", pe de altă parte, precum și dobânzile aferente împrumuturilor acordate, respectiv angajate, sunt reflectate în contabilitatea individuală a celor două întreprinderi în felul următor[1]:

Înregistrări contabile la societatea „SM"	Înregistrări contabile la societatea „A"
♦ virarea sumei de 15.000 lei, sub formă de împrumut, unității „A" din cadrul grupului: 4511 „A" = 5121 „Conturi la bănci în lei" 15,0 „Decontări între entitățile afiliate"	♦ încasarea sumei de 15.000 lei, sub formă de împrumut, de la societatea „SM": 5121 „Conturi la bănci în lei" = 4511 „SM" „Decontări între entitățile afiliate" 15,0
♦ evidențierea dobânzilor aferente împrumutului acordat (3.600 lei): 4518 „A" „Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate" = 766 „Venituri din dobânzi" 3,6	♦ reflectarea dobânzilor aferente împrumuturilor angajate (3.600 lei): 666 „Cheltuieli privind dobânzile" = 4518 „SM" „Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate" 3,6
♦ închiderea contului de venituri:	♦ închiderea contului de cheltuieli:

[1] Sumele din articolele contabile sunt exprimate în mii lei.

Înregistrări contabile la societatea „SM”				Înregistrări contabile la societatea „A”			
766 „Venituri din dobânzi”	=	Rezultat	3,6	Rezultat	=	666 „Cheltuieli privind dobânzile”	3,6

În urma întocmirii acestor articole contabile, situația conturilor de disponibilități în lei aflate în conturi la bănci ale celor două societăți se prezintă astfel:

D	5121„Conturi la bănci în lei”„SM”	C
75.000		15.000
	Sf_d	60.000

D	5121„Conturi la bănci în lei”„A”	C
14.000		
15.000		
	Sf_d	29.000

După acordarea împrumutului, pe de o parte, şi încasarea acestuia, pe de altă parte, cele două conturi prezintă un sold debitor de 60.000 lei („SM”) şi, respectiv, 29.000 lei („A”). Rezultă deci că disponibilitățile băneşti existente la nivelul grupului (60.000 lei + 29.000 lei = 89.000 lei) se situează la aceeaşi valoare cu cea de dinaintea acordării împrumutului. Datorită faptului că această operațiune nu generează rezultate la nivelul grupului, ea trebuie eliminată:

$4511_{„SM”}$ „Decontări între entitățile afiliate”	=	$4511_{„A”}$ „Decontări între entitățile afiliate”	15.000	15.000

Situația prezentată nu este singura care nu generează rezultate la nivelul grupului. Dobânda pe care o percepe societatea împrumutătoare nu produce nici ea efecte asupra contului de profit şi pierdere consolidat, deoarece aceasta se va înregistra ca un venit financiar la entitatea dominantă şi ca o cheltuială financiară, de aceeaşi mărime, la întreprinderea controlată. Deoarece în urma operațiunii menționate rezultatul grupului nu se modifică, aceasta trebuie, de asemenea, eliminată:

$766_{„SM”}$ „Venituri din dobânzi”	=	$Rezultat_{„SM”}$	3.600	3.600
$Rezultat_{„A”}$	=	$666_{„A”}$ „Cheltuieli privind dobânzile”	3.600	3.600

În urma efectuării acestor operațiuni trebuie să se constate că:

♦ creanța înregistrată de „SM” și datoria consemnată de „A” s-au soldat;

♦ efectul operațiunii desfășurate între cele două întreprinderi nu a afectat contul de rezultate al acestora.

Potrivit înregistrărilor efectuate în contabilitatea individuală de către cele două societăți și luând în considerare pe cele privind retratarea operațiunii de acordare/primire a împrumutului, aspectele menționate reies din imaginea conturilor următoare:

D	4511$_{„SM”}$ „Decontări între entitățile afiliate”	C
15.000		15.000

D	Rezultat$_{„SM”}$	C
Cheltuieli		3.600
		3.600
		Alte venituri

D	4511$_{„A”}$ „Decontări între entitățile afiliate”	C
15.000		15.000

D	Rezultat$_{„A”}$	C
3.600		Venituri
3.600		
Alte cheltuieli		

Din exemplul luat se desprind două aspecte. Primul constă în aceea că primirea de către unitatea „A” a sumei de 15.000 lei de la entitatea consolidantă duce la evidențierea unei creanțe, la societatea care acordă creditul („SM”), și a unei datorii de aceeaşi valoare, la cea care îl primeşte („A”). Cel de-al doilea se referă la faptul că în contul de rezultate al întreprinderii „SM” se înregistrează un venit din dobânzi egal ca mărime cu cheltuiala privind dobânda reflectată în contul de profit și pierdere al persoanei juridice „A”.

Ultimele trei articole contabile pot fi scrise și sub forma următoare:

Datorii$_{„SM”}$	=	Creanțe$_{„A”}$	15.000	15.000
Rezultat$_{„A”}$	=	Rezultat$_{„SM”}$	3.600	3.600

Un alt exemplu se referă la situația în care societatea dominantă „SM” împrumută pe termen lung filiala „B” cu suma de 10.000 lei, pentru care percepe o dobândă de 12% (10.000 lei x 12% = 1.200 lei). Presupunem, de asemenea, că disponibilitățile în lei ale celor două unități aflate în conturi la bănci înainte de acordarea împrumutului sunt următoarele:

D	5121„Conturi la bănci în lei”$_{„SM”}$	C
50.000		

D	5121„Conturi la bănci în lei”$_{„B”}$	C
20.000		

Se observă din situația celor două conturi că disponibilitățile băneşti ale grupului înainte de efectuarea operațiunii menționate erau de 70.000 lei

(50.000 lei „SM" + 20.000 lei „B" = 70.000 lei grup „SMB"). Suma virată de către societatea dominantă „SM" unității „B" din cadrul grupului, cea încasată de „B" de la „SM", precum și dobânzile aferente împrumuturilor acordate/primite sunt reflectate în contabilitatea individuală a celor două entități astfel[1]:

Înregistrări contabile la societatea „SM"	**Înregistrări contabile la filiala „B"**
♦ virarea sumei de 10.000 lei, sub formă de împrumut pe termen lung, filialei „B":	♦ încasarea sumei de 10.000 lei, sub formă de împrumut, de la societatea-mamă „SM":
2671 „B" = 5121 10,0 „Sume datorate de entitățile afiliate" „Conturi la bănci în lei"	5121 = 1661 „SM" 10,0 „Conturi la bănci în lei" „Datorii față de entitățile afiliate"
♦ evidențierea dobânzilor aferente împrumutului acordat (1.200 lei):	♦ reflectarea dobânzilor aferente împrumuturilor angajate (1.200 lei):
2672 „B" = 763 1,2 „Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate" „Venituri din creanțe imobilizate"	666 = 1685 „SM" 1,2 „Cheltuieli privind dobânzile" „Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate"
♦ închiderea contului de venituri:	♦ închiderea contului de cheltuieli:
763 = Rezultat 1,2 „Venituri din creanțe imobilizate"	Rezultat = 666 1,2 „Cheltuieli privind dobânzile"

În urma întocmirii acestor articole contabile, situația conturilor de disponibilități în lei aflate în conturi la bănci ale celor două societăți se prezintă astfel:

D **5121„Conturi la bănci în lei" „SM"** **C**

50.000	10.000
	Sf_d 40.000

D **5121„Conturi la bănci în lei" „B"** **C**

20.000	
10.000	
	Sf_d 30.000

După acordarea împrumutului, pe de o parte, și încasarea acestuia, pe de altă parte, cele două conturi prezintă un sold debitor de 40.000 lei („SM") și, respectiv, 30.000 lei („B"). Rezultă deci că disponibilitățile băneşti existente la nivelul grupului (40.000 lei + 30.000 lei = 70.000 lei) se situează la aceeaşi valoare cu cea de dinaintea acordării împrumutului. Întrucât această operațiune nu generează rezultate la nivelul grupului, ea trebuie eliminată:

1661 „SM" = 2671 „B" 10.000 10.000
„Datorii față de entitățile afiliate" „Sume datorate de entitățile afiliate"

[1] Sumele din articolele contabile sunt exprimate în mii lei.

Dobânda percepută de către societatea împrumutătoare nu produce nici ea efecte asupra contului de profit şi pierdere consolidat. Datorită acestui fapt ea trebuie, de asemenea, eliminată:

$763_{„SM"}$ „Venituri din creanţe imobilizate"	=	$Rezultat_{„SM"}$	1.200	1.200
$Rezultat_{„B"}$	=	$666_{„B"}$ „Cheltuieli privind dobânzile"	1.200	1.200

Potrivit înregistrărilor efectuate în contabilitatea individuală de către cele două societăţi şi luând în considerare pe cele privind retratarea operaţiunii de acordare/primire a împrumutului se constată că, pe de o parte, creanţa înregistrată de „SM" şi datoria consemnată de „B" s-au soldat, iar pe de altă parte că operaţiunea desfăşurată între cele două întreprinderi nu a afectat contul de rezultate al acestora:

D **$1661_{„SM"}$ „Datorii faţă de entităţile afiliate"** **C**

10.000	10.000

D **$2671_{„B"}$ „Sume datorate entităţile afiliate"** **C**

10.000	10.000

D **$Rezultat_{„SM"}$** **C**

Cheltuieli	1.200
	1.200
	Alte venituri

D **$Rezultat_{„A"}$** **C**

1.200	Venituri
1.200	
Alte cheltuieli	

Ultimele trei articole contabile pot fi scrise şi sub forma următoare:

$Datorii_{„SM"}$	=	$Creanţe_{„B"}$	10.000	10.000
$Rezultat_{„B"}$	=	$Rezultat_{„SM"}$	1.200	1.200

◙ ***Eliminarea rezultatelor interne (intra-grup)*** se referă la operaţiile care generează rezultate la una sau la alta dintre societăţile grupului, ca urmare a tranzacţiilor desfăşurate între acestea. Asemenea tranzacţii vizează, în principal, dividendele, rezultatele din vânzări de stocuri, rezultatele din cesiunea activelor imobilizate, restructurarea titlurilor şi a activelor interne grupului.

În ceea ce priveşte *vânzările de imobilizări intra-grup*, dacă preţul de cesiune este mai mare sau mai mic decât valoarea netă contabilă a acestor bunuri apar situaţii în care se realizează venituri, respectiv cheltuieli suplimentare care trebuie eliminate.

Considerăm că societatea-mamă „SM” vinde întreprinderii „A”, controlate în mod direct în proporție de 100% (PC = PI = 100%), pe data de 01.01.„N+3” un echipament tehnologic la prețul de 5.045,60 lei care include şi TVA. Pentru activul cesionat se mai cunosc următoarele date: valoarea de intrare a bunului la 01.01.„N” (10.000 lei); durata normală de funcționare (5 ani); durata rămasă de utilizare la data vânzării (2 ani). Admitem, totodată, că ambele întreprinderi utilizează pentru amortizarea imobilizărilor corporale regimul amortizării liniare.

Întrucât prețul de vânzare al activului fix corporal (5.045,60 lei) include şi TVA, reiese că venitul obținut din cesiunea acestuia este de 4.240,00 lei (5.045,60 lei / 1,19 = 4.240,00 lei). Regimul de amortizare aplicat fiind cel liniar, înseamnă că amortizarea cumulată până la data vânzării este de 6.000 lei[1]. Rezultă deci că valoarea rămasă de amortizat a bunului este de 4.000 lei (10.000 lei – 6.000 lei = 4.000 lei).

Ținând seama de aspectele menționate, articolele contabile întocmite de cele două entități în exercițiul financiar „N+3” sunt următoarele[2]:

Înregistrări contabile la societatea „SM”			**Înregistrări contabile la societatea „A”**		
• vânzarea activului fix corporal întreprinderii „A”:			• achiziția activului de la societatea „SM”:		
461$_{„A”}$ „Debitori diverşi”	= %	**5.0456**	%	= 404$_{„SM”}$ „Furnizori de imobilizări”	**5.0456**
	7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital”	4,2400	2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje şi instalații de lucru)”		4,2400
	4427 „TVAcolectată”	0,8056	4426 „TVA deductibilă”		0,8056
• ieşirea din gestiune a activului fix:			• evidențierea amortizării anuale aferente echipamentului tehnologic achiziționat:		

[1] *Cota de amortizare liniară* $= \frac{100}{\text{Durata normala de utilizare}} \times 100 = \frac{100}{5 \text{ ani}} \times 100 = 20\%$;

Amortizarea anuală = baza de calcul x cota de amortizare liniară = 10.000 lei x 20% = 2.000 lei/an; *amortizarea cumulată* până la data vânzării imobilizării este egală cu produsul dintre valoarea amortizării anuale (2.000 lei) şi numărul de ani pentru care s-a calculat şi înregistrat aceasta (3 ani), adică ***6.000 lei***.

[2] Sumele din articolele contabile sunt exprimate în mii lei.

Înregistrări contabile la societatea „SM”

%	=	2131		**10**
2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		6
6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”				4

• închiderea conturilor de cheltuieli și venituri:

Rezultat	=	6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”	4,00
7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”	=	Rezultat	4,24

Înregistrări contabile la societatea „A”

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	2,1200

• închiderea contului de cheltuieli:

Rezultat	=	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	2,1200

D	**Rezultat$_{„SM”}$**	C
4.000		4.240

D	**Rezultat$_{„A”}$**	C
2.000		
120		

Întreprinderea „SM” înregistrează, conform celor contabilizate, un profit suplimentar în sumă de 240 lei [venituri (4.240 lei) – cheltuieli (4.000 lei) = 240 lei], iar entitatea „A” evidențiază intrarea în gestiune a echipamentului tehnologic la costul de achiziție (4.240 lei). Întrucât acesta este mai mare cu 240 lei decât *valoarea netă contabilă*[1] a activului fix de la data vânzării, trebuie eliminate atât profitul suplimentar de la „SM”, cât și plusul de valoare înregistrat la imobilizarea corporală cumpărată de la „A”.

Faptul că activul corporal achiziționat are valoarea de intrare de 4.240 lei, înseamnă că valoarea amortizabilă a acestuia este egală cu valoarea sa contabilă (4.240 lei) și trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei rămase de funcționare a imobilizării respective (2 ani). Valoarea netă contabilă

[1] ***Valoarea netă contabilă*** a activului fix corporal = Valoarea de intrare a activului – amortizarea cumulată – ajustări pentru depreciere aferente acestuia = 10.000 lei – 6.000 lei – 0 lei = 4.000 lei.

a activului achiziționat fiind doar de 4.000 lei, rezultă că întreprinderea „A" va înregistra o cheltuială suplimentară cu amortizarea în sumă de 240 lei (120 lei pentru fiecare din cei doi ani rămaşi de utilizare a bunului) care trebuie, de asemenea, eliminată.

Eliminarea operațiunii economice intra-grup presupune:

a) înregistrarea eliminării efectului operațiunii de cesionare a activului asupra rezultatului societății-mamă „SM", în corespondență cu micşorarea la unitatea „A" a valorii de intrare a imobilizării respective, şi închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

%	=	$7583_{„SM"}$		4.240
$6583_{„SM"}$ „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital"		„Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital"	4.000	
$2131_{„A"}$ „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)"			240	
$Rezultat_{„SM"}$	=	$6583_{„SM"}$ „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital"	4.000	4.000
$7583_{„SM"}$ „Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital"	=	$Rezultat_{„SM"}$	4.240	4.240

b) reconstituirea valorii de intrare (10.000 lei) şi a amortizării cumulate aferente anilor „N"-„N+2" (6.000 lei) cu privire la imobilizarea corporală cesionată entității „A":

$2131_{„A"}$ „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)"	=	$2813_{„A"}$ „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor"	6.000	6.000

c) evidențierea eliminării, la societatea „A", a amortizării suplimentare anuale de 120 lei (240 lei / 2 ani = 120 lei/an) aferente echipamentului tehnologic achiziționat de la societatea dominantă şi închiderea contului de cheltuieli:

6811„A" „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813„A" „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	120	120
Rezultat„A"	=	6811„A" „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	120	120

În urma efectuării acestor operațiuni trebuie să se constate că:

♦ valoarea de intrare a activului fix corporal este de 10.000 lei;

♦ amortizarea cumulată înregistrată la sfârșitul exercițiului financiar „N+3" este de 8.000 lei;

♦ valoarea netă contabilă a echipamentului tehnologic cesionat este de 2.000 lei;

♦ tranzacția menționată nu a afectat contul de rezultate al întreprinderii „SM";

♦ în contul de rezultate al unității „A" cheltuielile cu amortizarea activului fix corporal achiziționat sunt evidențiate la valoarea de 2.000 lei.

Potrivit înregistrărilor efectuate în contabilitatea individuală de către cele două societăți și luând în considerare pe cele privind retratarea operațiunii de vânzare intra-grup a activului fix, aspectele menționate rezultă din imaginea conturilor următoare:

D 2131„A" „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)" C

4.240	
240	
6.000	
	Sf_d 10.000

D 2813„A" „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor" C

	2.120
	120
	6.000
Sf_c 8.000	

D Rezultat„SM" C

4.000	4.240
4.000	4.240
Alte cheltuieli	Alte venituri

D Rezultat„A" C

2.120	Venituri
120	
Alte cheltuieli	

Și încă ceva. Aspectele prevăzute la lit. a) – c) pot fi redate și prin articolele contabile scrise sub următoarea formă:

Imobilizări„A"	=	Rezultat„SM"	240	240
Rezultat„A"	=	Amortizarea imobilizărilor corporale„A"	120	120

În situația în care societatea-mamă deține în entitatea dominată un procentaj de interes mai mic de 100%, anularea efectelor tranzacțiilor intra-grup vizează şi interesele minoritare. Astfel, eliminările de natură economică care privesc exercițiul curent se fac înaintea partajării rezultatului unității controlate între grup şi minoritari, iar cele care se referă la rezultatele exercițiilor precedente vor afecta rezervele doar în limita procentajului de interes al grupului, diferența fiind atribuită intereselor asociaților externi.

3.3.4. Omogenizarea în vederea agregării

O astfel de operațiunea presupune efectuarea reclasificărilor necesare atunci când structurile conturilor anuale ale unei întreprinderi din cadrul grupului nu coincid cu cele ale societății dominante. Aceasta înseamnă aducerea lor la un numitor comun din punct de vedere al conținutului.

Dacă bilanțul românesc se întocmeşte sub formă de listă, bilanțurile publicate de cele mai multe grupuri internaționale sunt sub formă de tabel. Rezultă deci că includerea unei filiale româneşti în situațiile financiare consolidate ale unui asemenea grup implică întocmirea de către aceasta a bilanțului într-un nou format. Acelaşi lucru este valabil şi pentru contul de profit şi pierdere, care în România se întocmeşte apelând la o clasificare a veniturilor şi cheltuielilor după natura lor, în timp ce pe plan internațional se reține, de regulă, clasificarea după destinație. Ambele sunt admise de IAS, însă o dată făcută opțiunea de către grup pentru o variantă, toate filialele trebuie să prezinte situații financiare şi în forma impusă de grup[1].

Omogenizarea în vederea agregării are în vedere, totodată, şi conversia în monedă națională a conturilor anuale exprimate în monedă străină. În acest sens se aplică IAS 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar"[2] ale cărui particularități sunt prezentate în cele ce urmează.

---

[1] R. Petriş, C. Istrate, Dorina Budugan, Iulia Georgescu, Op. cit., p. 106-107.

[2] Norma a fost revizuită în 2003 şi apare sub denumirea de IAS 21 „Efectele variațiilor de curs ale monedelor străine".

3.3.4.1. Efectele variaţiilor de curs ale monedelor străine

Chiar în situaţia în care nu au loc frecvent, întreprinderile care realizează operaţiuni în monedă străină se confruntă cu problema contabilizării acestor tranzacţii, precum şi cu cea a evaluării creanţelor şi datoriilor nedecontate existente la închiderea exerciţiului. Totodată, societăţile care posedă participaţii la entităţi străine trebuie, în plus, să convertească situaţiile financiare ale acestora în vederea consolidării. IAS 21 „Efectele variaţiilor de curs ale monedelor străine" furnizează soluţia acestor probleme precizând[1]:

- ♦ cursul de schimb utilizat pentru conversia acestor operaţiuni sau a situaţiilor financiare;
- ♦ modul în care diferenţele de conversie trebuie să fie contabilizate.

3.3.4.1.1. Conversia tranzacţiilor efectuate în monedă străină[2]

Toate întreprinderile care desfăşoară tranzacţii în monedă străină trebuie să-şi convertească aceste operaţiuni şi conturile corespondente în *moneda funcţională*. Aceasta este definită ca fiind moneda mediului economic primar în care o entitate evoluează[3]. În mod uzual, ea este moneda ţării în care societatea este situată, pentru majoritatea societăţilor din spaţiul european moneda funcţională fiind reprezentată de euro (€).

În vederea determinării monedei funcţionale, IAS 21 „Efectele variaţiilor de curs ale monedelor străine" precizează că aceasta este aceea care influenţează în cea mai mare măsură preţul sau costul bunurilor şi serviciilor produse de către întreprindere. Dacă acest lucru nu este suficient, entităţile pot considera ca fiind o astfel de monedă cea în care ele îşi procură sursele de finanţare.

Multe dintre societăţi consideră ca monedă funcţională pe cea în care îşi ţin conturile. Totuşi, norma internaţională permite întocmirea de situaţii financiare şi în altă monedă[4], numită *monedă de prezentare*. Atunci când moneda func-

---

[1] B. Raffournier, Op. cit., p. 209.

[2] Fl. I. Scorţescu, Conversia tranzacţiilor efectuate în monedă străină, în Analele Universităţii „Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2005.

[3] H. C. Herring III, Op. cit., p. 307.

[4] După unii autori se disting mai multe tipuri de monedă, astfel: ***moneda naţională***, care semnifică moneda ţării în care este situată o entitate; ***moneda funcţională***, care reprezintă moneda folosită în general de întreprindere pentru operaţiile sale esenţiale cum ar fi achiziţia, cifra de afaceri sau finanţarea; ***moneda contabilă***, care este moneda utilizată pentru ţinerea conturilor (această monedă este în general moneda naţională); ***moneda de consolidare***, adică moneda folosită pentru prezentarea conturilor consolidate *(F. Colinet, Op. cit., p. 68)*.

ţională şi cea de prezentare diferă, tratarea tranzacţiilor în valută necesită conversia monedei în care s-a derulat operaţiunea în moneda funcţională şi apoi conversia celei din urmă în moneda de prezentare. Această dublă conversie se aplică şi pentru transformarea situaţiilor financiare ale filialelor străine în vederea stabilirii de conturi consolidate.

Şi încă ceva. În situaţia în care moneda funcţională este cea a unei ţări hiperinflaţioniste[1], conversia situaţiilor financiare ale întreprinderii trebuie să ţină seama de următoarele reguli:

♦ bilanţul şi contul de profit şi pierdere se reevaluează la data închiderii exerciţiului, conform IAS 29 „Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste";

♦ situaţiile financiare reevaluate sunt apoi convertite în moneda de prezentare prin aplicarea cursului de schimb existent la finele exerciţiului financiar tuturor posturilor din bilanţ şi din contul de rezultate (inclusiv capitalurilor proprii).

Indiferent de tipul tranzacţiilor pe care o unitate le efectuează în valută (achiziţie, vânzare, împrumut acordat sau contractat etc.), acestea sunt înregistrate la cursul de la data la care are loc operaţiunea respectivă, aşa cum rezultă şi din următorul exemplu: societatea „X", a cărei monedă funcţională o reprezintă leul, cumpără la 01.09.„N" materii prime în valoare de 40.000 £, vinde produse finite în sumă de 100.000 $ şi contractează un credit bancar pe termen lung de 53.000 €. La această dată rata de schimb a monedei funcţionale faţă de principalele valute se prezintă în tabelul 3.26.

TABELUL 3.26

MONEDA FUNCŢIONALĂ ÎN RAPORT CU PRINCIPALELE VALUTE LA DATA DE 01.09.„N"

Moneda funcţională	Principalele valute		
	1 GBP (£)[2]	1 USD ($)[3]	1 EUR (€)[4]
1 leu =	0,193	0,348	0,286

[1] ***Hiperinflaţia*** este indicată de caracteristici ale mediului economic al unei ţări, care includ, dar nu se limitează, următoarele: ♦ majoritatea populaţiei preferă să-şi păstreze averea în active nemonetare sau într-o valută relativ stabilă. Valorile deţinute în moneda locală sunt imediat investite pentru a păstra puterea de cumpărare; ♦ majoritatea populaţiei apreciază valorile monetare în raport cu o valută relativ stabilă şi nu cu moneda locală. Preţurile pot fi exprimate în acea valută; ♦ vânzările şi cumpărările pe credit au loc la preţuri ce compensează pierderea aşteptată a puterii de cumpărare în timpul perioadei de creditare, chiar dacă perioada este scurtă; ♦ ratele dobânzilor, salariile şi preţurile sunt legate de un indice de preţuri; ♦ rata cumulată a inflaţiei pe trei ani consecutivi se apropie sau depăşeşte 100% *(Standardele Internaţionale de Contabilitate, IAS 29 „Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste").*

[2] 1 £ = 1 : 0,193 ≈ ***5,18 lei.***

[3] 1 $ = 1: 0,348 ≈ ***2,87 lei.***

[4] 1 € = 1: 0,286 ≈ ***3,49 lei.***

Folosind datele din tabelul 3.26 se înregistrează următoarele:

a) achiziția de materii prime:

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	207.200	207.200[1]

b) vânzarea de produse finite:

4111 „Clienți”	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	287.000	287.000[2]

c) contractarea împrumutului:

5124 „Conturi la bănci în valută”	=	1621 „Credite bancare pe termen lung”	184.970	184.970[3]

Variațiile cursului de schimb ale monedei străine după data înregistrării tranzacțiilor în valută duc la apariția unor diferențe. Pentru operațiunile de acest gen decontate în cursul exercițiului curent, diferențele de curs valutar care apar se constituie în venituri sau cheltuieli financiare ale perioadei, după caz, afectând contul de profit şi pierdere al unității.

Admitem că datoria față de furnizorul extern pentru materiile prime achiziționate pe data de 01.09.„N” este plătită la 31.10.„N”, cursul de schimb de la acea dată fiind de:

a) 1 £ = 5,15 lei. Înregistrarea în contabilitate a decontării datoriei și închiderea contului de venituri care rezultă presupune întocmirea următoarelor articole contabile:

401 „Furnizori”	=	%	207.200	
		5124 „Conturi la bănci în valută”		206.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar”		1.200
765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	=	121 „Profit sau pierdere”	1.200	1.200

[1] 40.000 £ x 5,18 lei/£ = ***207.200 lei.***
[2] 100.000 $ x 2,87 lei/$ = ***287.000 lei.***
[3] 53.000 € x 3,49 lei/€ = ***184.970 lei.***

b) 1 £ = 5,20 lei. Contabilizarea plății datoriei și închiderea contului de cheltuieli care apare se realizează în felul următor:

%	=	5124		208.000
401 „Furnizori”		„Conturi la bănci în valută”	207.200	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			800	
121 „Profit sau pierdere”	=	665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	800	800

c) 1 £ = 5,18 lei. Deoarece cursul de schimb de la data efectuării tranzacției coincide cu cel de la momentul plății datoriei, reiese că nu mai există diferențe de curs valutar, iar contabilizarea acestei situații este următoarea:

401 „Furnizori”	=	5124 „Conturi la bănci în valută”	207.200	207.200

Când decontarea creanțelor sau datoriilor nu intervine până la sfârșitul exercițiului, evaluarea acestora la un curs de schimb diferit de cel de la data efectuării tranzacției (cursul de schimb de la data închiderii exercițiului financiar) provoacă, de asemenea, apariția unor diferențe. Chiar dacă acestea nu au fost realizate, contabilizarea lor poate da naştere la următoarele interpretări[1]:

a) ca o măsură de prudență, să nu se înregistreze pierderile în rezultatul exercițiului;

b) să nu se contabilizeze nici câştigurile, nici pierderile;

c) nu există distincții între diferențele favorabile şi cele nefavorabile, definitive sau provizorii.

IAS 21 „Efectele variațiilor de curs ale monedelor străine” adoptă ultima poziție, menționând că toate diferențele de curs, realizate sau nu, trebuie contabilizate ca venit sau cheltuială a exercițiului. Prin urmare, diferențele de curs valutar care apar la finele anului se constituie în venituri sau cheltuieli financiare, după caz, afectând contul de rezultate al societății.

Considerăm, în vederea ilustrării acestor aspecte, că societatea „X” încasează creanța de la clientul extern pe data de 06.01.„N+1”. În această ipoteză sunt posibile situațiile din tabelul 3.27.

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 213.

TABELUL 3.27

DECONTAREA UNEI CREANȚE EXTERNE LA O DATĂ ULTERIOARĂ ÎNREGISTRĂRII ACESTEIA

Nr. crt.	Explicații	Data	Curs valutar ($/lei)	Înregistrări contabile			
1	Înregistrarea creanței față de clientul extern	01.09.„N”	2,87	4111 „Clienți”	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	287.000
2	Închiderea contului de venituri	30.09.„N”	–	701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	=	121 „Profit sau pierdere”	287.000
3	a) Evidențierea creanței la finele exercițiului „N”	31.12.„N”	2,87	nu se mai înregistrează nimic[1]			
	b) Încasarea creanței în anul „N+1”	06.01.„N+1”	2,87	5124 „Conturi la bănci în valută”	=	4111 „Clienți”	287.000[2]
		06.01.„N+1”	2,80	%	=	4111 „Clienți”	**287.000**
				5124 „Conturi la bănci în valută”			280.000
				665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			7.000[3]
		31.01.„N+1”	–	121 „Profit sau pierdere”	=	665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	7.000
		06.01.„N+1”	2,90	5124 „Conturi la bănci în valută”	=	%	**290.000**
						4111 „Clienți”	287.000
						765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	3.000[4]
		31.01.„N+1”	–	765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	=	121 „Profit sau pierdere”	3.000

[1]Deoarece cursul de schimb de la închiderea exercițiului coincide cu cel de la data înregistrării creanței, reiese că nu există diferențe de curs [100.000 $ x (2,87 lei/$ – 2,87 lei/$) = ***0 lei***].

[2]Întrucât cursul valutar de la încasare coincide cu cel de la închiderea exercițiului „N”, rezultă că nu mai apar diferențe de curs [100.000 $ x (2,87 lei/$ – 2,87 lei/$) = ***0 lei***].

[3]100.000 $ x (2,80 lei/$ – 2,87 lei/$) = ***– 7.000 lei***. Semnul „–” arată doar că, în situația de față, suma care se înregistrează reprezintă o diferență nefavorabilă. În cazul în care se decontează o datorie, o valoare pozitivă care rezultă din acest calcul semnifică, de asemenea, o diferență nefavorabilă, în timp ce o mărime negativă reprezintă o diferență favorabilă. Totodată, operațiunea se traduce, în final, într-o pierdere [280.000 lei (ct. 5124) – 287.000 lei (ct. 4111) = – 7.000 lei] datorită diferenței nefavorabile de curs valutar din exercițiul „N+1”.

[4]100.000 $ x (2,90 lei/$ – 2,87 lei/$) = ***3.000 lei***. Operațiunea se traduce, în final, într-un câștig [290.000 lei (ct. 5124) – 287.000 lei (ct. 4111) = 3.000 lei] datorită diferenței favorabile a cursului de schimb din anul „N+1”.

Nr. crt.	Explicații	Data	Curs valutar ($/lei)	Înregistrări contabile			
4	a) Evidențierea creanței la finele exercițiului „N”	31.12.„N”	2,80	665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	=	4111 „Clienți”	7.000[1]
				121 „Profit sau pierdere”	=	665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	7.000
	b) Încasarea creanței în anul „N+1”	06.01.„N+1”	2,80	5124 „Conturi la bănci în valută”	=	4111 „Clienți”	280.000[2]
		06.01.„N+1”	2,87	5124 „Conturi la bănci în valută”	=	%	**287.000**
						4111 „Clienți”	280.000
						765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	7.000[3]
		31.01.„N+1”	–	765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	=	121 „Profit sau pierdere”	7.000
		06.01.„N+1”	2,86	5124 „Conturi la bănci în valută”	=	%	**286.000**
						4111 „Clienți”	280.000
						765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	6.000[4]
		31.01.„N+1”	–	765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	=	121 „Profit sau pierdere”	6.000

[1]100.000 $ x (2,80 lei/$ – 2,87 lei/$) = – ***7.000 lei***.

[2]Datorită faptului că la 06.01.„N+1” cursul de schimb coincide cu cel de la 31.12.„N”, în anul curent nu se mai înregistrează diferențe de curs [100.000 $ x (2,80 lei/$ – 2,80 lei/$) = ***0 lei***], chiar dacă cursul valutar de la data efectuării tranzacției diferă de acestea. Diferența nefavorabilă care apare este evidențiată doar la sfârșitul exercițiului „N” [100.000 $ x (2,80 lei/$ – 2,87 lei/$) = – ***7.000 lei***].

[3]Cu toate că la data decontării creanței cursul de schimb coincide cu cel de la momentul înregistrării acesteia (01.09.„N”), apar diferențe favorabile de curs valutar ca urmare a faptului că la 06.01.„N+1” acesta diferă față de cel de la închiderea exercițiului „N” [100.000 $ x (2,87 lei/$ – 2,80 lei/$) = ***7.000 lei***]. Operațiunea nu se traduce, în final, nici într-un câștig, nici într-o pierdere [287.000 lei (ct. 5124) – 287.000 lei (ct. 4111) = 0 lei], putând fi descompusă astfel: o pierdere de 7.000 lei în „N” și un câștig de aceeași valoare în „N+1”.

[4]100.000 $ x (2,86 lei/$ – 2,80 lei/$) = ***6.000 lei***. Operațiunea se traduce, în final, într-o pierdere [286.000 lei (ct. 5124) – 287.000 lei (ct. 4111) = – 1.000 lei], putând fi descompusă astfel: o pierdere de 7.000 lei în „N” și un câștig de 6.000 lei în „N+1”.

Nr. crt.	Explicații	Data	Curs valutar (S/lei)	Înregistrări contabile			
		06.01.„N+1"	2,76	%	=	4111	280.000
				5124 „Conturi la bănci în valută"		„Clienți"	276.000
				665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			4.000[1]
		31.01.„N+1"	–	121 „Profit sau pierdere"	=	665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	4.000
5	a) Evidențierea creanței la finele exercițiului „N"	31.12.„N"	2,93	4111 „Clienți"	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	6.000[2]
				765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	=	121 „Profit sau pierdere"	6.000
	b) Încasarea creanței în anul „N+1"	06.01.„N+1"	2,93	5124 „Conturi la bănci în valută"	=	4111 „Clienți"	293.000[3]
		06.01.„N+1"	2,87	%	=	4111	293.000
				5124 „Conturi la bănci în valută"		„Clienți"	287.000
				665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			6.000[4]
		31.01.„N+1"	–	121 „Profit sau pierdere"	=	665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	6.000

[1] 100.000 $ x (2,76 lei/$ – 2,80 lei/$) = ***– 4.000 lei***. Operațiunea se traduce, în final, într-o pierdere [276.000 lei (ct. 5124) – 287.000 lei (ct. 4111) = – 11.000 lei], putând fi descompusă astfel: o pierdere de 7.000 lei în „N" și de 4.000 lei în „N+1".

[2] 100.000 $ x (2,93 lei/$ – 2,87 lei/$) = ***6.000 lei***.

[3] Datorită faptului că la 06.01.„N+1" cursul de schimb coincide cu cel de la 31.12.„N", în anul curent nu se mai înregistrează diferențe de curs [100.000 $ x (2,93 lei/$ – 2,93 lei/$) = ***0 lei***], chiar dacă cursul valutar de la data efectuării tranzacției diferă de acestea. Diferența favorabilă care apare este evidențiată doar la sfârșitul exercițiului „N" [100.000 $ x (2,93 lei/$ – 2,87 lei/$) = ***6.000 lei***].

[4] Cu toate că la data decontării creanței cursul de schimb coincide cu cel de la momentul înregistrării acesteia (01.09.„N"), apar diferențe nefavorabile de curs valutar ca urmare a faptului că la 06.01.„N+1" acesta diferă față de cel de la închiderea exercițiului „N" [100.000 $ x (2,87 lei/$ – 2,93 lei/$) = ***– 6.000 lei***]. Operațiunea nu se traduce, în final, nici într-un câștig, nici într-o pierdere [287.000 lei (ct. 5124) – 287.000 lei (ct. 4111) = 0 lei], putând fi descompusă astfel: un câștig de 6.000 lei în „N" și o pierdere de aceeași valoare în „N+1".

Nr. crt.	Explicaţii	Data	Curs valutar ($/lei)	Înregistrări contabile			
		06.01.„N+1”	2,95	5124 „Conturi la bănci în valută”	=	% 4111 „Clienţi” 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar”	295.000 293.000 2.000[1]
		31.01.„N+1”	–	765 „Venituri din diferenţe de curs valutar”	=	121 „Profit sau pierdere”	2.000
		06.01.„N+1”	2,88	% 5124 „Conturi la bănci în valută” 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar”	=	4111 „Clienţi”	293.000 288.000 5.000[2]
		31.01.„N+1”	–	121 „Profit sau pierdere”	=	665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar”	5.000

IAS 21 „Efectele variaţiilor de curs ale monedelor străine” prevede totuşi o excepţie pentru întreprinderile care se împrumută sau împrumută entităţilor lor străine (filiale, co-întreprinderi, societăţi asociate) sume importante pentru care rambursarea nu este nici planificată, nici susceptibilă de a interveni într-un viitor previzibil. Aceste creanţe sau datorii pe termen lung reprezintă, de fapt, veritabile creşteri sau diminuări ale investiţiei întreprinderii în entitatea străină în cauză. Acesta este şi motivul pentru care IAS 21 „Efectele variaţiilor de curs ale monedelor străine” consideră că diferenţele de curs relative la aceste elemente nu trebuie înregistrate în rezultatul exerciţiului, ci transferate direct în capitalurile proprii[3].

O mai bună înţelegere a celor menţionate rezultă din următorul exemplu: societatea-mamă „SM”, cu sediul social în România, împrumută în anul „N” o filiala a sa din Italia („A”) cu suma de 100.000 €. Pentru creditul acor-

[1] 100.000 $ x (2,95 lei/$ – 2,93 lei/$) = ***2.000 lei***. Operaţiunea se traduce, în final, într-un câştig [295.000 lei (ct. 5124) – 287.000 lei (ct. 4111) = 8.000 lei], putând fi descompusă astfel: un câştig de 6.000 lei în „N” şi de 2.000 lei în „N+1”.

[2] 100.000 $ x (2,88 lei/$ – 2,93 lei/$) = ***– 5.000 lei***. Operaţiunea se traduce, în final, într-un câştig [288.000 lei (ct. 5124) – 287.000 lei (ct. 4111) = 1.000 lei], putând fi descompusă astfel: un câştig de 6.000 lei în „N” şi o pierdere de 5.000 lei în „N+1”.

[3] B. Raffournier, Op. cit., p. 213.

dat nu se prevede o dată de rambursare. Cum această sumă nu are o dată fixă de restituire ea are, în fapt, caracterul unei finanţări permanente. Considerăm, de asemenea, că la data înregistrării operaţiunii cursul de schimb era de 1 € = 3,78 lei, iar la finele anilor „N" şi „N+1" de 1 € = 3,93 lei şi, respectiv, 1 € = 3,61 lei. În contabilitate se înregistrează următoarele:

a) acordarea de către „SM" filialei sale străine „A", în cursul exerciţiului financiar „N", a unui împrumut în valoare de 100.000 €:

2671 „A" „Sume datorate de entităţile afiliate"	=	5124 „SM" „Conturi la bănci în valută"	378.000	378.000[1]

b) evidenţierea evoluţiei favorabile a cursului de schimb la finele anului „N":

2671 „A" „Sume datorate de entităţile afiliate"	=	107 „SM" „Rezerve din conversie"	15.000	15.000[2]

c) înregistrarea diferenţei nefavorabile de curs valutar la închiderea exerciţiului „N+1":

107 „SM" „Rezerve din conversie"	=	2671 „A" „Sume datorate de entităţile afiliate"	32.000	32.000[3]

Păstrând datele din exemplul precedent şi presupunând că întreprinderea „SM" se împrumută de la filiala „A", înregistrările contabile care se întocmesc corespund conţinutului următoarelor operaţiuni:

a) primirea de către „SM", în cursul exerciţiului financiar „N", a unui împrumut în valoare de 100.000 € de la filiala „A":

5124 „SM" „Conturi la bănci în valută"	=	1661 „A" „Datorii faţă de entităţile afiliate"	378.000	378.000

b) evidenţierea evoluţiei nefavorabile a cursului de schimb la finele anului „N":

107 „SM" „Rezerve din conversie"	=	1661 „A" „Datorii faţă de entităţile afiliate"	15.000	15.000[4]

---

[1] 100.000 € x 3,78 lei/€ = ***378.000 lei***.
[2] 100.000 € x (3,93 lei/€ – 3,78 lei/€) = ***15.000 lei***.
[3] 100.000 € x (3,61 lei/€ – 3,93 lei/€) = ***– 32.000 lei***.
[4] 100.000 € x (3,93 lei/€ – 3,78 lei/€) = ***15.000 lei***. Fiind vorba despre o datorie pe care „SM" o are faţă de filiala „A", această valoare pozitivă are ca efect creşterea obligaţiei reprezentând, în consecinţă, o diferenţă nefavorabilă de curs valutar.

c) înregistrarea diferenței favorabile de curs valutar la închiderea exercițiului „N+1”:

1661 „A” „Datorii față de entitățile afiliate”	=	107 „SM” „Rezerve din conversie”	32.000	32.000[1]

Întrucât elementele nemonetare sunt convertite la cursul de schimb de la data achiziției lor, acestea nu generează diferențe de curs atât timp cât rămân evaluate la cursul istoric. Dacă însă asemenea bunuri sunt reevaluate sau suferă deprecieri, în aceste situații apare o diferență de curs, nerealizată, ce este contabilizată potrivit operației care i-a dat naştere, astfel:

a) dacă reevaluarea sau deprecierea afectează rezultatul, atunci diferența de curs se va regăsi în acesta;

b) dacă reevaluarea sau deprecierea afectează capitalurile proprii, atunci diferența de curs se va transfera acestora.

Exemplele care urmează vin în sprijinul ilustrării aspectelor prezentate la lit. a) - b):

I. Societatea „A” a achiziționat în cursul anului „N” mărfuri în valoare de 10.000 £ la un curs de schimb de 1 £ = 5,31 lei. La 31.12.„N” se constată că aceste bunuri sunt depreciate în proporție de 30%. Cursul de schimb de la data închiderii exercițiului este de: a) 1 £ = 5,17 lei; b) 1 £ = 5,43 lei. Contabilizarea elementelor prezentate, în cele două situații, are în vedere următoarele:

- achiziția mărfurilor de la furnizorul extern:

371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	53.100	53.100[2]

a) cursul valutar la sfârşitul anului „N” este de 1 £ = 5,17 lei:

- constituirea la finele exercițiului a unei ajustări pentru deprecierea mărfurilor în valoare de 15.510 lei (10.000 £ x 30% x 5,17 lei/£ = 15.510 lei):

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	15.510	15.510

[1] 100.000 € x (3,61 lei/€ – 3,93 lei/€) = ***– 32.000 lei***. Întrucât „SM” are față de entitatea „A” o datorie, această valoare negativă semnifică o diferență favorabilă de curs valutar, care are ca efect diminuarea obligației societății-mamă.

[2] 10.000 £ x 5,31 lei/£ = ***53.100 lei***.

◘ înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente mărfurilor existente în stoc la 31.12.„N" [10.000 £ x (5,17 lei/£ – 5,31 lei/£) = 10.000 £ x (– 0,14 lei/£) = – 1.400 lei]:

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	371 „Mărfuri"	1.400	1.400

◘ închiderea conturilor de cheltuieli:

121 „Profit sau pierdere"	=	% 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante" 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	16.910	 15.510 1.400

În urma întocmirii articolelor contabile de la lit. a) rezultă că la sfârșitul anului „N" mărfurile existente au valoarea de 36.190 lei [53.100 lei (preț de achiziție) – 15.510 lei (deprecierea constatată) – 1.400 lei (diferențe nefavorabile de curs valutar) = 36.190 lei]. La finele exercițiului financiar „N" s-ar fi ajuns la aceeaşi valoare a mărfurilor şi dacă se făcea calculul de următoarea manieră: [10.000 £ – (10.000 £ x 30%)] x 5,17 lei/£ = (10.000 £ – 3.000 £) x x 5,17 lei/£ = 36.190 lei.

b) cursul valutar la 31.12.„N" este de 1 £ = 5,43 lei:

◘ constituirea la finele exercițiului a unei ajustări pentru deprecierea mărfurilor în valoare de 16.290 lei (10.000 £ x 30% x 5,43 lei/£ = 16.290 lei):

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	16.290	16.290

◘ înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente mărfurilor existente în stoc la 31.12.„N" [10.000 £ x (5,43 lei/£ – 5,31 lei/£) = 10.000 £ x 0,12 lei/£ = 1.200 lei]:

371 „Mărfuri"	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	1.200	1.200

- închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri:

121 „Profit sau pierdere”	=	6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	16.290	16.290
765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	=	121 „Profit sau pierdere”	1.200	1.200

Potrivit articolelor contabile de la lit. b), mărfurile existente la finele exercițiului financiar „N” au valoarea de 38.010 lei [53.100 lei (preț de achiziție) – 16.290 lei (deprecierea constatată) + 1.200 lei (diferențe favorabile de curs valutar) = 38.010 lei]. La 31.12.„N” s-ar fi ajuns la această valoare a mărfurilor şi în situația în care reevaluarea acestor bunuri s-ar fi calculat astfel: [10.000 £ – (10.000 £ x 30%)] x 5,43 lei/£ = (10.000 £ – 3.000 £) x 5,43 lei/£ = 38.010 lei.

II. Societatea „A” a achiziționat în anul „N-2” un teren în Franța în valoare de 100.000 €, la un curs de schimb de 1 € = 4,20 lei. La 31.12.„N” se reevaluează terenul pentru suma de 150.000 €, cursul de schimb de la această dată fiind de 1 € = 3,48 lei. Achiziționarea în exercițiul financiar „N-2” a terenului în valoare de 420.000 lei (100.000 € x 4,20 lei/€ = 420.000 lei) se contabilizează astfel:

2111 „Terenuri”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	420.000	420.000

Ştiind că noua valoare a terenului este de 150.000 €, iar cursul de schimb de la 31.12.„N” de 1 € = 3,48 lei, reiese că valoarea acestei imobilizări va fi de 522.000 lei (150.000 € x 3,48 lei/€ = 522.000 lei). De aici rezultă o diferență de reevaluare de 102.000 lei (522.000 lei – 420.000 lei = 102.000 lei), care se descompune într-o diferență de:

- ♦ evaluare la cursul istoric: (150.000 € – 100.000 €) x 4,20 lei/€ = 50.000 € x 4,20 lei/€ = 210.000 lei;
- ♦ curs valutar: 150.000 € x (3,48 lei/€ – 4,20 lei/€) = 150.000 € x (– 0,72 lei/€) = – 108.000 lei.

Ținând cont de aceste date, articolul contabil care surprinde operațiunea de reevaluare a terenului şi datoria de impozit amânat corespunzătoare (102.000

lei x 16% = 16.320 lei) este următorul:

2111	=	%	102.000	
„Terenuri”		105		85.680
		„Rezerve din reevaluare”		
		4412		16.320
		„Impozitul pe profit amânat – pasiv		

În situația în care la 31.12.„N” cursul valutar ar fi fost de 1 € = 4,36 lei/€, s-ar fi obținut o diferență de reevaluare de 234.000 lei (150.000 € x 4,36 lei/€ – 420.000 lei = 654.000 lei – 420.000 lei = 234.000 lei), care s-ar fi descompus într-o diferență de:

♦ evaluare la cursul istoric: (150.000 € – 100.000 €) x 4,20 lei/€ = 50.000 € x 4,20 lei/€ = 210.000 lei;

♦ curs valutar: 150.000 € x (4,36 lei/€ – 4,20 lei/€) = 150.000 € x 0,16 lei/€) = 24.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate a acestei situații este următoarea:

2111	=	%	234.000	
„Terenuri”		105		196.560
		„Rezerve din reevaluare”		
		4412		37.440
		„Impozitul pe profit amânat – pasiv		

În concluzie, evaluarea activelor şi datoriilor exprimate în monedă străină la sfârşitul exercițiului financiar depinde de natura acestor elemente. Astfel, elementele monetare (lichidități, creanțe şi datorii) sunt evaluate la cursul de închidere, în timp ce elementele nemonetare (alte active) contabilizate la cursul istoric sunt evaluate la cursul de schimb de la data achiziției sau fabricației. Cât priveşte elementele care au făcut obiectul unei ajustări de valoare (reevaluare sau depreciere), acestea sunt evaluate la cursul de schimb existent la data efectuării acestei ajustări. Aspectele menționate sunt sintetizate în tabelul 3.28.

TABELUL 3.28

EVALUAREA ACTIVELOR ŞI DATORIILOR EXPRIMATE ÎN MONEDĂ STRĂINĂ

Nr. crt.	Explicații	Cursul de schimb la care se evaluează activele şi datoriile
1	Active nemonetare care nu suferă ajustări de valoare	cel de la data achiziției sau producției (cursul istoric[1])

[1] ***Cursul istoric*** reprezintă cursul de schimb de la data intrării în patrimoniu a unui element, în practică aplicându-se deseori *cursul de schimb mediu* al exercițiului în care a avut loc intrarea acestuia.

Nr. crt.	Explicații	Cursul de schimb la care se evaluează activele și datoriile
2	Active nemonetare care suferă ajustări de valoare (re-evaluări sau deprecieri)	cel de la data ajustării de valoare
3	Active monetare (lichidități, creanțe etc.)	cel de la închiderea exercițiului
4	Datorii	cel de la închiderea exercițiului

Lămurirea acestor aspecte are la bază un exemplu care se referă la faptul că la sfârşitul exercițiului financiar „N" întreprinderea „X" prezintă, printre altele, următoarele elemente:

- un teren achiziționat în exercițiul „N-10" pentru 5.000 $ şi reevaluat la finele anului „N-2" la 16.500 $, cursul de schimb de la acea dată fiind de 1 $ = 2,6 lei;
- un utilaj cumpărat în anul „N-3" pentru suma de 8.000 $, la data achiziției cursul valutar fiind de 1 $ = 3,3 lei; la 31.12 „N" această imobilizare corporală este amortizată în proporție de 70%;
- materii prime la valoarea contabilă de 1.000 £ achiziționate în exercițiul „N-1" la un curs de 1 £ = 6,12 lei;
- mărfuri cumpărate în cursul anului „N-1" în valoare de 2.000 € la un curs de 1 € = 3,35 lei, la care se constată o depreciere de 20% la sfârşitul exercițiului financiar „N-1"[1] şi o pierdere suplimentară de valoare de 10% la finele anului „N";
- o creanță de 3.400 € corespunzătoare unei vânzări efectuate către un client străin pe data de 05.12.„N"; cursul de schimb de la acea dată era de 1 € = = 3,61 lei;
- valută în casierie în sumă de 670 £;
- o datorie în valoare de 9.000 $ față de un furnizor extern contractată pe data de 10.11.„N" la un curs valutar de 1 $ = 2,9 lei.

La sfârşitul exercițiului financiar „N" moneda funcțională (lei) prezintă, în raport cu principalele valute, valorile redate în tabelul 3.29.

TABELUL 3.29

MONEDA FUNCȚIONALĂ ÎN RAPORT CU PRINCIPALELE VALUTE LA 31.12.„N"

Moneda funcțională	Principalele valute		
	1 £[2]	1 $[3]	1 €[4]
1 leu =	0,196	0,350	0,294

[1]La finele exercițiului financiar „N-1" cursul de schimb era de 1 € = ***3,45 lei***.
[2]1 £ = 1 : 0,196 ≈ ***5,10 lei***.
[3]1 $ = 1: 0,350 ≈ ***2,85 lei***.
[4]1 € = 1: 0,294 ≈ ***3,40 lei***.

Folosind datele din tabelul 3.29, elementele din exemplul prezentat vor fi evaluate în bilanț așa cum reiese din tabelul 3.30.

TABELUL 3.30

EVALUAREA ÎN BILANȚ A ELEMENTELOR EXPRIMATE ÎN MONEDĂ STRĂINĂ

Nr. crt.	Explicații	Principalele valute				Moneda funcțională (lei)
		£	$	€	Rata de schimb	
1	*Elemente monetare* evaluate la cursul de închidere al exercițiului:					
	- creanțe	–	–	3.400	3,40	11.560
	- casierie	670	–	–	5,10	3.417
	- datorii	–	9.000	–	2,85	25.650
2	*Elemente nemonetare* evaluate la cursul istoric (la cursul valutar de la data achiziției sau producției):					
	- materii prime	1.000	–	–	6,12	6.120
3	*Elemente nemonetare* evaluate la valoarea justă (la cursul valutar de la data ajustării de valoare):					
	- terenuri	–	16.500	–	2,60	42.900
	- utilaj[1]	–	2.400[3]	–	2,85	6.840
	- mărfuri[2]	–	–	1.440[4]	3,40	4.896

3.3.4.1.2. Conversia situațiilor financiare ale societăților străine

Această operațiune este necesară în vederea întocmirii de către societatea-mamă a conturilor consolidate. Ea se aplică, de asemenea, şi pentru elaborarea conturilor individuale, în situația în care acestea sunt stabilite într-o monedă care diferă de cea funcțională.

Vechiul IAS 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar" admitea pentru conversia situațiilor financiare ale societăților străine aplicarea a două metode, şi anume:

---

[1]Întrucât ultima ajustare de valoare a utilajului are loc chiar la sfârşitul exercițiului „N", acesta va fi evaluat la cursul de schimb de la această dată (1 $ = 2,85 lei).

[2]În situația în care la sfârşitul exercițiului financiar „N" nu s-ar mai fi înregistrat o depreciere a mărfurilor achiziționate în anul precedent, acestea ar fi fost evaluate la cursul valutar de la data înregistrării ajustării de valoare (finele exercițiului „N-1"): [2.000 € – (2.000 € x 20%)] x 3,45 lei/€ = 1.600 € x 3,45 lei/€ = ***5.520 lei***.

[3]8.000 $ – (8.000 $ x 70%) = 8.000 $ – 5.600 $ = ***2.400 $***.

[4][2.000 € – (2.000 € x 20%)] – [2.000 € – (2.000 € x 20%)] x 10% = (2.000 € – 400 €) – (2.000 € – – 400 €) x 10% = 1.600 € – 160 € = ***1.440 €***.

♦ metoda cursului de închidere;

♦ metoda temporală, care era rezervată societăților în întregime dependente de societatea-mamă, numite şi entități externe lipsite de autonomie[1].

Conversia elementelor din bilanț şi din contul de profit sau pierdere, potrivit metodei temporale, este redată în tabelul 3.31.

TABELUL 3.31

EVALUAREA ELEMENTELOR DIN BILANȚ ŞI DIN CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE PRIN METODA TEMPORALĂ

	Nr. crt.	Explicații	Cursul de schimb la care se evaluează elementele
BILANȚ		**ACTIV**	
	1	Imobilizări necorporale	cursul istoric
	2	Imobilizări corporale	cursul istoric
	3	Titluri de participare şi alte titluri deținute pe termen mai mare de 1 an	cursul istoric
	4	Creanțe pe termen lung	cursul de închidere al exercițiului
	5	Stocuri	cursul istoric
	6	Creanțe pe termen scurt	cursul de închidere al exercițiului
	7	Disponibilități	cursul de închidere al exercițiului

[1] ***Entitățile externe lipsite de autonomie*** îşi desfăşoară activitatea ca o extindere a operațiunilor întreprinderii raportoare, putându-se limita la vânzarea bunurilor importate de societatea-mamă şi remiterea încasărilor efectuate către aceasta. În aceste condiții, variația cursului de schimb al monedei locale față de moneda de raportare are un efect aproape imediat asupra fluxurilor de trezorerie de exploatare ale întreprinderii raportoare, afectând mai degrabă elementele monetare individuale ale entității străine neautonome decât investiția netă a întreprinderii raportoare în entitatea respectivă. Spre deosebire de acestea, ***filialele autonome externe*** trebuie să îndeplinească anumite criterii: a) îşi desfăşoară activitatea având un grad semnificativ de autonomie în raport cu dominanta (numită întreprindere raportoare); b) tranzacțiile cu întreprinderea raportoare nu reprezintă o pondere mare în cadrul activităților filialei; c) finanțarea filialei se face în principal din activitatea proprie şi din credite bancare de la bănci locale, apelându-se mai puțin la finanțări directe de la dominantă; d) cheltuielile salariale, cele cu materiile prime, materialele şi celelalte cheltuieli care compun costul produselor sau al serviciilor obținute de filială sunt efectuate îndeosebi în moneda locală şi mai puțin în moneda în care se întocmesc situațiile financiare consolidate (moneda de raportare); e) dacă filiala are activitate de export aceasta se decontează în principal în alte monede decât în cea de raportare; f) fluxurile de trezorerie ale societății-mamă sunt independente de activitățile filialei externe, fiind puțin afectate de către acestea. În cazul acestui tip de filiale externe, modificările cursului de schimb valutar dintre moneda de raportare şi moneda locală folosită de filială nu au un efect direct şi semnificativ asupra fluxurilor de trezorerie prezente şi viitoare ale întreprinderii raportoare. Această modificare a cursului de schimb afectează mai degrabă investiția netă a întreprinderii raportoare în filiala externă autonomă decât elementele individuale monetare şi nemonetare deținute de aceasta *(R. Petriş, C. Istrate, Dorina Budugan, Iulia Georgescu, Op. cit., pp. 107-108)*.

	Nr. crt.	Explicații	Cursul de schimb la care se evaluează elementele
BILANȚ	8	Conturi de regularizare – activ	cursul istoric
		PASIV	
	9	Capitaluri proprii și rezerve	cursul istoric
	10	Rezultat	calculat prin diferență între activ și pasiv
	11	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	cursul istoric
	12	Datorii	cursul de închidere al exercițiului
	13	Conturi de regularizare – pasiv	cursul istoric
CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE	1	Venituri încasate	cursul mediu
	2	Cheltuieli plătite	cursul mediu
	3	Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare	cursul istoric
	4	Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare	cursul istoric
	5	Valoarea contabilă a activelor cedate	cursul istoric
	6	Impozit	cursul mediu
	7	Rezerve din conversie	se calculează prin diferență
	8	Rezultat	se preia din bilanț

În urma revizuirii în 2003 a IAS 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar", metoda folosită pentru conversia situațiilor financiare ale societăților străine rămâne doar metoda cursului de închidere. Un avantaj al acestei metode constă în faptul că *diferențele de curs valutar* constatate *nu influențează rezultatul*, ci se *transferă direct în capitalurile proprii*. S-a ajuns la această abordare pe motivul că diferențele de curs apar în urma unui proces de conversie care nu creează fluxuri de trezorerie.

Până la adoptarea acestei metode diferențele de curs erau trecute la cheltuieli sau la venituri, ceea ce conducea la o volatilitate foarte mare a rezultatului exercițiului. Nemulțumirea s-a manifestat cu precădere în rândul marilor corporații americane care aveau operațiuni internaționale importante. Ele dezaprobau, în special, cerința FASB Statement N° 8 de a integra în rezultat pierderile sau câștigurile provenite din diferențe de curs. Motivul acestei nemulțumiri era că

respectivele diferențe nu erau reprezentate de un cash-flow actual, rezultatele obținute nefiind reprezentative pentru situația reală a firmei[1].

Spre deosebire de metoda temporală, metoda cursului de închidere cere ca toate elementele de activ şi de pasiv, monetare sau nemonetare, să fie convertite la cursul de schimb în vigoare la data închiderii exercițiului financiar, iar cheltuielile şi veniturile la cel de la data efectuării tranzacțiilor în urma cărora au apărut sau la cursul mediu al perioadei[2].

Capitalurile proprii ale unei entități sunt convertite la cursul istoric, care este cursul de schimb existent la data intrării acesteia în perimetrul de consolidare. Conversia rezervelor incluse în capitalurile proprii se realizează la cursul la care s-au convertit rezultatele ce stau la originea acestor rezerve. Veniturile, cheltuielile şi rezultatul sunt convertite la cursul mediu. Acesta poate fi stabilit ca medie anuală, semestrială, trimestrială sau lunară. Cel mai des utilizat este cursul mediu lunar determinat ca sumă a cursurilor de schimb de la sfârşitul lunilor împărțită la 12[3].

Conversia elementelor din bilanț şi din contul de rezultate face să apară o diferență care rezultă, pe de o parte, din utilizarea unei rate de schimb diferită pentru elementele din bilanț şi pentru cele din contul de profit şi pierdere, iar pe de altă parte, din impactul variației cursului de schimb asupra capitalurilor proprii de la cursul de închidere şi de la cursul istoric. Această diferență este contabilizată direct în capitalurile proprii[4]. Dacă ea este creditoare reprezintă un câştig din schimb valutar latent, iar dacă este debitoare semnifică o pierdere latentă.

În vederea consemnării diferențelor de conversie se utilizează postul *„Rezerve din conversie”*, care apare în structura capitalurilor proprii. Fiind o componentă a acestora, reiese că şi aceste diferențe se vor lua în calcul la stabilirea intereselor minoritare, cu ocazia efectuării eliminărilor de natură patrimonială.

Elementele din bilanț şi din contul de profit şi pierdere sunt convertite, potrivit metodei cursului de închidere, conform regulilor surprinse în tabelul 3.32.

---

[1]H. C. Herring III, Op. cit., p. 311.

[2]Fl. I. Scorțescu, The conversion of the foreign societies financial statements, în Analele Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iaşi, 2006/2007.

[3]F. Colinet, Op. cit., p. 78.

[4]B. Raffournier, Op. cit., p. 215.

TABELUL 3.32

EVALUAREA ELEMENTELOR DIN BILANȚ ȘI DIN CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE PRIN METODA CURSULUI DE ÎNCHIDERE

	Nr. crt.	Explicații	Cursul de schimb la care se evaluează elementele
BILANȚ		**ACTIV**	
	1	Imobilizări necorporale	cursul de închidere al exercițiului
	2	Imobilizări corporale	cursul de închidere al exercițiului
	3	Titluri de participare și alte titluri deținute pe termen mai mare de 1 an	cursul de închidere al exercițiului
	4	Creanțe pe termen lung	cursul de închidere al exercițiului
	5	Stocuri	cursul de închidere al exercițiului
	6	Creanțe pe termen scurt	cursul de închidere al exercițiului
	7	Disponibilități	cursul de închidere al exercițiului
		PASIV	
	8	Capitaluri proprii și rezerve	cursul istoric
	9	Rezultat	cursul mediu
	10	Rezerve din conversie	diferența de schimb valutar între capitalurile proprii la cursul de închidere și la cursul istoric
	11	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	cursul de închidere al exercițiului
	12	Datorii	cursul de închidere al exercițiului
121	1	Venituri	cursul mediu
	2	Cheltuieli	cursul mediu
	3	Rezultat	cursul mediu

În vederea exemplificării aspectelor menționate considerăm că societatea-mamă „SM" deține o filială externă „A" ale cărei bilanț și cont de profit sau pierdere sunt redate în tabelele 3.33 și 3.34.

TABELUL 3.33

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL FILIALEI STRĂINE „A" LA 31.12.„N"

Nr. crt.	Explicații	Sume (€)	
		31.12.„N"	31.12.„N-1"
1	Imobilizări	1.075.000	1.020.000
2	Stocuri	320.000	320.000
3	Creanțe	40.000	52.000
4	Trezorerie	15.000	28.000
5	**TOTAL ACTIVE (rd. 1 la rd. 4)**	**1.450.000**	**1.420.000**
6	Împrumuturi	630.000	660.000
7	Provizioane	50.000	40.000

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	
			31.12.„N”	31.12.„N-1”
8	Alte datorii		100.000	110.000
9	**TOTAL DATORII** (rd. 6 la rd. 8)		**780.000**	**810.000**
10	Capital social		540.000	540.000
11	Rezerve care provin din rezultatul exercițiu-lui[1]:	„N-3”	20.000	20.000
		„N-2”	10.000	10.000
12	Rezultat reportat	Profit[2]	40.000	–
		Pierdere	–	–
13	Rezultat	Profit	60.000	40.000
		Pierdere	–	–
14	**TOTAL CAPITALURI PROPRII** (rd. 10 la rd. 13) sau (rd. 5 – rd. 9)		**670.000**	**610.000**

TABELUL 3.34

CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AL FILIALEI STRĂINE „A” LA 31.12.„N”

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	
			31.12.„N”	31.12.„N-1”
1	Venituri din vânzări		146.382,57	150.917,00
2	Costul bunurilor vândute		91.256,00	123.863,00
3	Marja brută (rd. 1 – rd. 2)		55.126,57	27.054,00
4	Alte venituri din exploatare		39.000,00	31.936,00
5	Alte cheltuieli de exploatare		10.570,00	15.968,00
6	*Rezultat din exploatare [(rd. 3 + rd. 4) – rd. 5]*	*Profit*	*83.556,57*	*43.022,00*
		Pierdere	–	–
7	Venituri financiare		7.892,00	16.325,04
8	Cheltuieli financiare		20.020,00	9.516,00
9	*Rezultat financiar (rd. 7 – rd. 8)*	*Profit*	–	*6.809,04*
		Pierdere	*12.128,00*	–
10	**REZULTAT CURENT** (rd. 6 + rd. 9)	**Profit**	**71.428,57**	**49.831,04**
		Pierdere	–	–
11	Venituri extraordinare		–	3.211,00
12	Cheltuieli extraordinare		–	5.423,00
13	*Rezultat extraordinar (rd. 11 – rd. 12)*	*Profit*	–	–
		Pierdere	–	*2.212,00*

[1]Cursurile de schimb medii pentru anii „N-3” și „N-2” au fost de 1 € = 4,08 lei și, respectiv, 1 € = = 3,93 lei.

[2]Reprezintă rezultatul obținut în exercițiul financiar „N-1”.

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	
			31.12.„N”	31.12.„N-1”
14	VENITURI TOTALE (rd. 1 + rd. 4 + rd. 7 + rd. 11)		193.274,57	202.389,04
15	CHELTUIELI TOTALE (rd. 2 + rd. 5 + rd. 8 + rd. 12)		121.846,00	154.770,00
16	**REZULTAT BRUT (rd. 14 – rd. 15)**	**Profit**	**71.428,57**	**47.619,04**
		Pierdere	–	–
17	Impozit pe profit (rd. 16 x 16%)		11.428,57	7.619,04
18	***REZULTAT NET (rd. 16 – rd. 17)***	***Profit***	***60.000,00***	***40.000,00***
		Pierdere	–	–

Informațiile cu privire la cursurile de schimb valutar sunt următoarele:

- la 31.12.„N-1”: 1 € = 3,6 lei;
- la 31.12.„N”: 1 € = 3,5 lei;
- cursul de schimb mediu din anul „N-1”: 1 € = 3,52 lei;
- cursul de schimb mediu din anul „N”: 1 € = 3,57 lei;
- cursul de schimb la data intrării filialei „A” în perimetrul de consolidare: 1 € = 4,20 lei.

La 31.12.„N-1” capitalurile proprii ale societății „A”, după conversia în lei, se prezintă ca în tabelul 3.35.

TABELUL 3.35

CAPITALURILE PROPRII ALE FILIALEI STRĂINE „A” LA 31.12.„N-1”

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	Rata de schimb	Sume (lei)
1	Capital social		540.000	4,20	2.268.000
2	Rezerve care provin din rezultatul exercițiului:	„N-3”	20.000	4,08	81.600
		„N-2”	10.000	3,93	39.300
3	Rezultat	Profit	40.000	3,52	140.800
		Pierdere	–	–	–
4	*Rezerve din conversie [rd. 5 – (rd. 1 + rd. 2 + rd. 3)]*				*– 333.700*
5	**TOTAL CAPITALURI PROPRII**		**610.000**	**3,60**	**2.196.000**

Folosind rezultatele din tabelul 3.35, ținând cont de datele din tabelele 3.33 şi 3.34 şi de cursurile de schimb valutar prezentate, conversia situațiilor financiare ale entității „A” este redată în tabelele 3.36 şi 3.37.

TABELUL 3.36

CONVERSIA CONTULUI DE PROFIT SAU PIERDERE AL FILIALEI STRĂINE „A” LA 31.12.„N”

Nr. crt.	Explicații	Sume (€)	Rata de schimb	Sume (lei)
1	Venituri din vânzări	146.382,57	3,57	522.585,77

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	Rata de schimb	Sume (lei)
2	Costul bunurilor vândute		91.256,00	3,57	325.783,92
3	Marja brută		55.126,57	3,57	196.801,85
4	Alte venituri din exploatare		39.000,00	3,57	139.230,00
5	Alte cheltuieli de exploatare		10.570,00	3,57	37.734,90
6	*Rezultat din exploatare*	*Profit*	*83.556,57*	3,57	*298.296,95*
		Pierdere	–	–	–
7	Venituri financiare		7.892,00	3,57	28.174,44
8	Cheltuieli financiare		20.020,00	3,57	71.471,40
9	*Rezultat financiar*	*Profit*	–	–	–
		Pierdere	*12.128,00*	3,57	*43.296,96*
10	**REZULTAT CURENT**	**Profit**	**71.428,57**	3,57	**254.999,99**
		Pierdere	–	–	–
11	Venituri extraordinare		–	–	–
12	Cheltuieli extraordinare		–	–	–
13	*Rezultat extraordinar*	*Profit*	–	–	–
		Pierdere	–	–	–
14	VENITURI TOTALE		193.274,57	3,57	689.990,21
15	CHELTUIELI TOTALE		121.846,00	3,57	434.990,22
16	**REZULTAT BRUT**	**Profit**	**71.428,57**	3,57	**254.999,99**
		Pierdere	–	–	–
17	Impozit pe profit		11.428,57	3,57	40.799,99
18	***REZULTAT NET***	***Profit***	***60.000,00***	3,57	***214.200,00***
		Pierdere	–	–	–

TABELUL 3.37

CONVERSIA BILANȚULUI FILIALEI STRĂINE „A" LA 31.12.„N"

Nr. crt.	Explicații	Sume (€)	Rata de schimb	Sume (lei)
1	Imobilizări	1.075.000	3,50	3.762.500
2	Stocuri	320.000	3,50	1.120.000
3	Creanțe	40.000	3,50	140.000
4	Trezorerie	15.000	3,50	52.500
5	**TOTAL ACTIVE**	**1.450.000**	**3,50**	**5.075.000**
6	Împrumuturi	630.000	3,50	2.205.000
7	Provizioane	50.000	3,50	175.000
8	Alte datorii	100.000	3,50	350.000

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	Rata de schimb	Sume (lei)
9	**TOTAL DATORII**		**780.000**	**3,50**	**2.730.000**
10	Capital social		540.000	4,20	2.268.000
11	Rezerve care provin din rezultatul exercițiului:	„N-3”	20.000	4,08	81.600
		„N-2”	10.000	3,93	39.300
12	Rezultat reportat	Profit	40.000	3,52	140.800
		Pierdere	–	–	–
13	Rezultat[1]	Profit	60.000	3,57	214.200
		Pierdere	–	–	–
14	*Rezerve din conversie*[2] *[rd. 15 – (rd. 10 + rd. 11 + rd. 12 + rd. 13)]*				*– 398.900*
15	**TOTAL CAPITALURI PROPRII**		**670.000**	**3,50**	**2.345.000**

Rezervele din conversie care se obțin la finele anului „N” pot fi descompuse conform datelor din tabelul 3.38.

TABELUL 3.38

DESCOMPUNEREA REZERVELOR DIN CONVERSIE

Nr. crt.	Explicații	Mod de calcul
1	Rezerve din conversie corespunzătoare exercițiului „N-1”	– 333.700 lei
2	Impactul variației cursului de schimb valutar asupra capitalurilor proprii ale unității „A” de la începutul anului „N”	610.000 € x (3,5 lei/€ – 3,6 lei/€) = – 61.000 lei
3	Consecința utilizării unui curs de schimb diferit pentru bilanț (3,5 lei/€) și pentru contul de profit sau pierdere (3,57 lei/€)	60.000 € x (3,50 lei/€ – 3,57 lei/€) = – 4.200 lei
4	**TOTAL (rd. 1 + rd. 2 + rd. 3)**	**– 398.900 lei**

Din tabelul 3.38 se observă că rezerva din conversie este debitoare[3] (negativă). Prin urmare, aceasta semnifică o pierdere de schimb latentă, iar înregistrarea în contabilitate a acesteia se realizează în conformitate cu următorul arti-

---

[1]Se preia din contul de profit și pierdere.

[2]Se mai poate determina și ca diferență între activul bilanțier și totalul celorlalte elemente de pasiv care au fost determinate.

[3]Fl. I. Scorțescu, Considerații privind rezervele din conversie debitoare, în „Lucrări științifice”, Universitatea Agronomică și de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad” Iași, vol. 50, seria Agronomie, 2007.

col contabil:

%	=	%	**5.473.900**	**5.473.900**
Imobilizări„A"		Capital social„A"	3.762.500	2.268.000
Stocuri„A"		Rezerve„A"	1.120.000	120.900
Creanțe„A"		Rezultat reportat„A"	140.000	140.800
Trezorerie„A"		Rezultat„A"	52.500	214.200
Rezerve din conversie„A"		Împrumuturi„A"	398.900	2.205.000
		Provizioane„A"		175.000
		Alte datorii„A"		350.000

Dacă presupunem că la data intrării întreprinderii „A" în ansamblul consolidat cursul de schimb ar fi fost de 1 € = 4,00 lei, să analizăm şi cazul în care situațiile financiare ale filialei străine şi cursurile de schimb valutar ar fi cele din tabelele 3.39-3.41.

TABELUL 3.39

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL FILIALEI STRĂINE „A"

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	
			31.12.„N"	31.12.„N-1"
1	Imobilizări		1.015.000	1.000.000
2	Stocuri		114.000	165.000
3	Creanțe		10.000	52.000
4	Trezorerie		35.000	18.000
5	**TOTAL ACTIVE (rd. 1 la rd. 4)**		**1.174.000**	**1.235.000**
6	Împrumuturi		485.000	512.000
7	Provizioane		27.000	9.000
8	Alte datorii		30.000	79.000
9	**TOTAL DATORII (rd. 6 la rd. 8)**		**542.000**	**600.000**
10	Capital social		600.000	600.000
11	Rezerve (provin din rezultatul exercițiului „N-3")		60.000	60.000
12	Rezultat reportat	Profit	–	–
		Pierdere[1]	– 25.000	– 15.000
13	Rezultat	Profit	–	–
		Pierdere	– 3.000	– 10.000
14	**TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 10 la rd. 13)** sau **(rd. 5 – rd. 9)**		**632.000**	**635.000**

[1]Reprezintă pierderile înregistrate în exercițiile financiare „N-2" (15.000 €) şi „N-1" (10.000 €).

TABELUL 3.40

CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AL FILIALEI STRĂINE „A" LA 31.12.„N"

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	
			31.12.„N"	31.12.„N-1"
1	Venituri din vânzări		137.492	129.458
2	Costul bunurilor vândute		107.568	96.312
3	Marja brută (rd. 1 – rd. 2)		29.924	33.146
4	Alte venituri din exploatare		14.512	–
5	Alte cheltuieli de exploatare		42.936	21.501
6	*Rezultat din exploatare [(rd. 3 + rd. 4) – rd. 5]*	*Profit*	*1.500*	–
		Pierdere	–	*11.645*
7	Venituri financiare		10.751	2.987
8	Cheltuieli financiare		9.645	24.632
9	*Rezultat financiar (rd. 7 – rd. 8)*	*Profit*	*1.106*	–
		Pierdere	–	*21.645*
10	**REZULTAT CURENT (rd. 6 + rd. 9)**	**Profit**	**2.606**	**10.000**
		Pierdere	–	–
11	Venituri extraordinare		–	–
12	Cheltuieli extraordinare		5.606	–
13	*Rezultat extraordinar (rd. 11 – rd. 12)*	*Profit*	–	–
		Pierdere	*5.606*	–
14	VENITURI TOTALE (rd. 1 + rd. 4 + rd. 7 + rd. 11)		162.755	132.445
15	CHELTUIELI TOTALE (rd. 2 + rd. 5 + rd. 8 + rd. 12)		165.755	142.445
16	**REZULTAT BRUT (rd. 14 – rd. 15)**	**Profit**	–	–
		Pierdere	**3.000**	**10.000**
17	Impozit pe profit (rd. 16 x 16%)		–	–
18	***REZULTAT NET (rd. 16 – rd. 17)***	***Profit***	–	–
		Pierdere	***3.000***	***10.000***

TABELUL 3.41

CURSURILE DE SCHIMB €/LEI DIN PERIOADA „N-3" - „N"

Nr. crt.	Exercițiile financiare	Curs de schimb	
		la 31.12. (€/lei)	mediu (€/lei)
1	„N-3"	3,80	3,70
2	„N-2"	3,75	3,81
3	„N-1"	3,98	3,89
4	„N"	4,03	3,92

După conversia în lei, capitalurile proprii ale societății „A" la 31.12.„N-1" se prezintă în tabelul 3.42.

TABELUL 3.42

CAPITALURILE PROPRII ALE FILIALEI STRĂINE „A" LA 31.12.„N-1"

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	Rata de schimb	Sume (lei)
1	Capital social		600.000	4,00	2.400.000
2	Rezerve (provin din rezultatul exercițiului „N-3")		60.000	3,70	222.000
3	Rezultat reportat	Profit	–	–	–
		Pierdere[1]	– 15.000	3,81	– 57.150
4	Rezultat	Profit	–	–	–
		Pierdere	– 10.000	3,89	– 38.900
5	*Rezerve din conversie [rd. 5 – (rd. 1 + rd. 2 + rd. 3)]*				*1.350*
6	**TOTAL CAPITALURI PROPRII**		**635.000**	**3,98**	**2.527.300**

Utilizând datele din tabelele 3.39-3.42, conversia situațiilor financiare ale entității „A" este redată în tabelele 3.43 şi 3.44.

TABELUL 3.43

CONVERSIA CONTULUI DE PROFIT SAU PIERDERE AL FILIALEI STRĂINE „A" LA 31.12.„N"

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	Rata de schimb	Sume (lei)
1	Venituri din vânzări		137.492	3,92	538.968,64
2	Costul bunurilor vândute		107.568	3,92	421.666,56
3	Marja brută		29.924	3,92	117.302,08
4	Alte venituri din exploatare		14.512	3,92	56.887,04
5	Alte cheltuieli de exploatare		42.936	3,92	168.309,12
6	*Rezultat din exploatare*	*Profit*	*1.500*	3,92	*5.880,00*
		Pierdere	–	–	–
7	Venituri financiare		10.751	3,92	42.143,92
8	Cheltuieli financiare		9.645	3,92	37.808,40
9	*Rezultat financiar*	*Profit*	*1.106*	*3,92*	*4.335,52*
		Pierdere	–	–	–
10	**REZULTAT CURENT**	**Profit**	**2.606**	**3,92**	**10.215,52**
		Pierdere	–	–	–
11	Venituri extraordinare		–	–	–
12	Cheltuieli extraordinare		5.606	3,92	21.975,52

[1]Reprezintă rezultatul obținut în exercițiul financiar „N-2".

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	Rata de schimb	Sume (lei)
13	*Rezultat extraordinar*	*Profit*	–	–	–
		Pierdere	*5.606*	*3,92*	*21.975,52*
14	VENITURI TOTALE		162.755	3,92	637.999,60
15	CHELTUIELI TOTALE		165.755	3,92	649.759,60
16	**REZULTAT BRUT**	**Profit**	–	–	
		Pierdere	**3.000**	**3,92**	**11.760,00**
17	Impozit pe profit		–	–	–
18	***REZULTAT NET***	***Profit***	–	–	–
		Pierdere	***3.000***	***3,92***	***11.760,00***

TABELUL 3.44

CONVERSIA BILANȚULUI FILIALEI STRĂINE „A" LA 31.12.„N"

Nr. crt.	Explicații		Sume (€)	Rata de schimb	Sume (lei)
1	Imobilizări		1.015.000	4,03	4.090.450
2	Stocuri		114.000	4,03	459.420
3	Creanțe		10.000	4,03	40.300
4	Trezorerie		35.000	4,03	141.050
5	**TOTAL ACTIVE**		**1.174.000**	4,03	**4.731.220**
6	Împrumuturi		485.000	4,03	1.954.550
7	Provizioane		27.000	4,03	108.810
8	Alte datorii		30.000	4,03	120.900
9	**TOTAL DATORII**		**542.000**	4,03	**2.184.260**
10	Capital social		600.000	4,00	2.400.000
11	Rezerve (provin din rezultatul exercițiului „N-3")		60.000	3,70	222.000
12	Rezultat reportat	Profit	–	–	–
		Pierdere	– 25.000	–	– 96.050[1]
13	Rezultat[2]	Profit	–	–	–
		Pierdere	– 3.000	3,92	– 11.760
14	*Rezerve din conversie [rd. 15 – (rd. 10 + rd. 11 + rd. 12 + rd. 13)]*				*32.770*
15	**TOTAL CAPITALURI PROPRII**		**632.000**	**4,03**	**2.546.960**

Rezervele din conversie care se obțin la finele anului „N" pot fi descompuse conform datelor din tabelul 3.45.

---

[1](– 15.000 € x 3,81 lei/€) + (– 10.000 € x 3,89 lei/€) = (– 57.150 lei) + (– 38.900 lei) = = – 96.050 lei.

[2]Se preia din contul de profit și pierdere.

TABELUL 3.45

DESCOMPUNEREA REZERVELOR DIN CONVERSIE

Nr. crt.	Explicații	Mod de calcul
1	Rezerve din conversie corespunzătoare exercițiului „N-1”	1.350 lei
2	Impactul variației cursului de schimb valutar asupra capitalurilor proprii ale unității „A” de la începutul anului „N”	635.000 € x (4,03 lei/€ – 3,98 lei/€) = 31.750 lei
3	Consecința utilizării unui curs de schimb diferit pentru bilanț (4,03 lei/€) și pentru contul de profit sau pierdere (3,92 lei/€)	– 3.000 € x (4,03 lei/€ – 3,92 lei/€) = – 330 lei
4	**TOTAL (rd. 1 + rd. 2 + rd. 3)**	**32.770 lei**

Din tabelul 3.45 se observă că rezerva din conversie este creditoare (pozitivă). Prin urmare, aceasta reprezintă un profit de schimb latent care este înregistrat în contabilitate astfel:

%	=	%	**4.731.220**	**4.731.220**
Imobilizări„A”		Capital social„A”	4.090.450	2.400.000
Stocuri„A”		Rezerve„A”	459.420	222.000
Creanțe„A”		Rezultat reportat„A”	40.300	96.050
Trezorerie„A”		Rezerve din conversie„A”	141.050	32.770
		Rezultat„A”		11.760
		Împrumuturi„A”		1.954.550
		Provizioane„A”		108.810
		Alte datorii„A”		120.900

Odată cu obținerea rezultatelor din tabelele 3.36-3.37 sau 3.43-3.44, bilanțul și contul de profit și pierdere ale filialei străine „A” sunt exprimate în moneda de consolidare și pot fi cumulate (integral sau proporțional), în vederea consolidării, cu situațiile financiare ale celorlalte entități care formează grupul. În caz de cesiune totală sau parțială a titlurilor deținute la o societate străină, rezerva din conversie care figurează în capitalurile proprii este reintegrată în rezultat pentru partea corespunzătoare mărimii participației cedate[1].

Atunci când se stabilesc situații financiare consolidate se pune problema tratării fondului comercial care poate să apară odată cu achiziția unei noi în-

[1] F. Colinet, Op. cit., p. 79.

treprinderi. Acest element poate fi analizat în două moduri: se poate considera că el reprezintă active ale filialei necontabilizate în bilanțul acesteia sau că suplimentul de preț plătit de dobânditor are în vedere efectele pozitive ale achiziției asupra societății-mamă. Nici vechiul IAS 22 „Combinări de întreprinderi", nici actualul IFRS 3 „Combinări de afaceri" nu indică care interpretare trebuie reținută. Dimpotrivă, IAS 21 „Efectele variațiilor de curs ale monedelor străine" estimează că fondul comercial trebuie să fie considerat ca un activ al filialei şi deci convertit la cursul de închidere[1].

Se observă, totodată, că aplicarea metodei cursului de închidere are ca efect creşterea sau scăderea averii nete a grupului, fără însă ca această modificare să influențeze în vreun fel contul de rezultate. Consecința consemnării diferențelor de conversie direct în capitalurile proprii o reprezintă prezentarea unui rezultat mai puțin sensibil la variațiile de curs valutar.

Poziția IASB şi a celorlalte organisme de normalizare în ceea ce priveşte locul diferențelor de conversie în situațiile financiare se explică nu numai prin dorința de a face ca rezultatul din contul de profit şi pierdere să fie mai „sigur", ci şi prin presiunile exercitate de marile grupuri, care vor să evite prezentarea în contul de profit şi pierdere a unor rezultate nefavorabile, datorate conjuncturii dificile[2].

Şi încă ceva. O monedă care nu este convertibilă datorită instabilității politice sau hiperinflației existente într-un anumit stat nu va fi utilizată ca monedă funcțională a unei filiale străine. În acest sens, atât normele americane (FASB Statement N° 52), cât şi IAS 21 „Efectele variațiilor de curs ale monedelor străine" stabilesc drept regulă faptul că moneda funcțională în asemenea țări este asimilată monedei de prezentare, fără a se mai lua în considerare nici un alt factor[3].

3.3.4.2. Agregarea situațiilor financiare individuale[4]

Prin *agregare* se înțelege cumularea posturilor înscrise în situațiile financiare anuale individuale a două sau mai multe entități, după realizarea celorlalte

---

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 215.
[2]R. Petriş, C. Istrate, Dorina Budugan, Iulia Georgescu, Op. cit., p. 113.
[3]H. C. Herring III, Op. cit., p. 308.
[4]Fl. I. Scorțescu, Agregarea situațiilor financiare individuale, în „Lucrări ştiințifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 50, seria Agronomie, 2007.

omogenizări prezentate anterior. Agregarea poate fi integrală sau proporțională, după cum societatea dominantă exercită asupra altei întreprinderi un control exclusiv sau în comun cu alte unități. Cazul în care entitatea-mamă are doar o influență semnificativă asupra altei societăți nu presupune, spre exemplu, însumarea totală sau proporțională a posturilor bilanțurilor celor două întreprinderi, ci doar o transcriere a posturilor unității consolidante.

Pentru înțelegerea acestor aspecte considerăm că societățile „SM" și „A", în care prima unitate este entitate consolidantă, prezintă elementele patrimoniale redate în tabelul 3.46.

TABELUL 3.46

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări	1.030.000	500.000
2	Titluri de participare la „A"	200.000	–
3	Stocuri	188.000	205.000
4	Creanțe	230.000	85.000
5	Trezorerie	300.000	145.000
6	Capital social	1.100.000	250.000
7	Rezerve	200.000	130.000
8	Rezultat	100.000	70.000
9	Amortizarea imobilizărilor	300.000	300.000
10	Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	8.000	–
11	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	80.000	5.000
12	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	30.000	15.000
13	Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie	–	25.000
14	Datorii	130.000	140.000

Presupunem că între cele două întreprinderi există numai o legătură directă și că toate acțiunile persoanei juridice „A" au drept de vot simplu. Bilanțul agregat al celor două unități se determină în funcție de tipul de control exercitat de către societatea-mamă asupra entității „A", astfel:

a) întreprinderea „SM" controlează exclusiv pe „A" ($PC_{„A"} = 80\%$):

TABELUL 3.47

BILANȚUL AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

Nr. crt.	Explicații	Bilanț „SM"	Bilanț „A"	Bilanț agregat („SM" + „A")
1	Imobilizări	730.000	200.000	930.000
2	Titluri de participare la „A"	200.000	–	200.000
3	Stocuri	100.000	200.000	300.000
4	Creanțe	200.000	70.000	270.000
5	Trezorerie	300.000	120.000	420.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.530.000**	**590.000**	**2.120.000**
7	Capital social	1.100.000	250.000	1.350.000
8	Rezerve	200.000	130.000	330.000
9	Rezultat	100.000	70.000	170.000
10	Datorii	130.000	140.000	270.000
11	**TOTAL PASIVE**	**1.530.000**	**590.000**	**2.120.000**

b) societatea-mamă exercită asupra entității „A", în baza unui acord contractual încheiat cu o altă unitate, un control comun ($PC_{„A"} = 50\%$):

TABELUL 3.48

BILANȚUL AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

Nr. crt.	Explicații	Bilanț „SM"	Bilanț „A"	Bilanț agregat („SM" + 50%„A")
1	Imobilizări	730.000	200.000	830.000
2	Titluri de participare la „A"	200.000	–	200.000
3	Stocuri	100.000	200.000	200.000
4	Creanțe	200.000	70.000	235.000
5	Trezorerie	300.000	120.000	360.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.530.000**	**590.000**	**1.825.000**
7	Capital social	1.100.000	250.000	1.225.000
8	Rezerve	200.000	130.000	265.000
9	Rezultat	100.000	70.000	135.000
10	Datorii	130.000	140.000	200.000
11	**TOTAL PASIVE**	**1.530.000**	**590.000**	**1.825.000**

c) entitatea „SM" manifestă asupra societății „A" doar o influență semnificativă ($PC_{„A"} = 33\%$):

TABELUL 3.49

BILANȚUL AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

Nr. crt.	Explicații	Bilanț „SM"	Bilanț „A"	Bilanț agregat („SM")
1	Imobilizări	730.000	200.000	730.000
2	Titluri de participare la „A"	200.000	–	200.000
3	Stocuri	100.000	200.000	100.000
4	Creanțe	200.000	70.000	200.000
5	Trezorerie	300.000	120.000	300.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.530.000**	**590.000**	**1.530.000**
7	Capital social	1.100.000	250.000	1.100.000
8	Rezerve	200.000	130.000	200.000
9	Rezultat	100.000	70.000	100.000
10	Datorii	130.000	140.000	130.000
11	**TOTAL PASIVE**	**1.530.000**	**590.000**	**1.530.000**

Agregarea conturilor de profit sau pierdere a două entități „SM" și A" se realizează asemănător celor prezentate anterior, astfel:

a) întreprinderea „SM" controlează exclusiv pe „A" ($PC_{„A"} = 55\ \%$):

TABELUL 3.50

CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Rezultat SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat
1	Venituri din exploatare	340,00	190,00	530,00
	Cheltuieli de exploatare	250,00	140,00	390,00
	Rezultat din exploatare	**90,00**	**50,00**	**140,00**
2	Venituri financiare	125,00	17,50	142,50
	Cheltuieli financiare	100,00	37,50	137,50
	Rezultat financiar	**25,00**	**– 20,00**	**5,00**
3	**REZULTAT CURENT:**			
	- Profit	**115,00**	**30,00**	**145,00**
	- Pierdere	–	–	–
4	Venituri extraordinare	10,00	–	10,00
	Cheltuieli extraordinare	30,00	–	30,00
	REZULTAT EXTRAORDINAR:			
	- Profit	–	–	–
	- Pierdere	**20,00**	–	**20,00**

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Rezultat SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat
5	**VENITURI TOTALE**	**475,00**	**207,50**	**682,50**
	CHELTUIELI TOTALE	**380,00**	**177,50**	**557,50**
6	**REZULTAT BRUT:**			
	- Profit	**95,00**	**30,00**	**125,00**
	- Pierdere	**–**	**–**	**–**
7	**IMPOZIT PE PROFIT**	**15,20**	**4,80**	**20,00**
8	**REZULTAT NET**	**79,80**	**25,20**	**105,00**

b) societatea-mamă exercită asupra entității „A”, în baza unui acord contractual încheiat cu alte două unități, un control comun ($PC_{„A”} = 35\%$):

TABELUL 3.51

CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM” ȘI „A”

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat „SM+35%A”)
1	Venituri din exploatare	340,00	190,00	4.06,50
	Cheltuieli de exploatare	250,00	140,00	2.99,00
	Rezultat din exploatare	**90,00**	**50,00**	**1.07,50**
2	Venituri financiare	125,00	20,00	1.32,00
	Cheltuieli financiare	100,00	40,00	1.14,00
	Rezultat financiar	**25,00**	**– 20,00**	**18,00**
3	**REZULTAT CURENT:**			
	- Profit	**115,00**	**30,00**	**1.25,50**
	- Pierdere	**–**	**–**	**–**
4	Venituri extraordinare	10,00	–	10,00
	Cheltuieli extraordinare	30,00	–	30,00
	REZULTAT EXTRAORDINAR:			
	- Profit	**–**	**–**	**–**
	- Pierdere	**20,00**	**–**	**20,00**
5	**VENITURI TOTALE**	**475,00**	**210,00**	**5.48,50**
	CHELTUIELI TOTALE	**380,00**	**180,00**	**4.43,00**
6	**REZULTAT BRUT:**			
	- Profit	**95,00**	**30,00**	**1.05,50**
	- Pierdere	**–**	**–**	**–**
7	**IMPOZIT PE PROFIT**	**15,20**	**4,80**	**16,88**
8	**REZULTAT NET**	**79,80**	**25,20**	**88,62**

c) întreprinderea „SM" manifestă asupra societății „A" doar o influență semnificativă ($PC_{„A"} = 39\%$):

TABELUL 3.52

CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat
1	Venituri din exploatare	340,00	190,00	340,00
	Cheltuieli de exploatare	250,00	140,00	250,00
	Rezultat din exploatare	**90,00**	**50,00**	**90,00**
2	Venituri financiare	125,00	17,50	125,00
	Cheltuieli financiare	100,00	37,50	100,00
	Rezultat financiar	**25,00**	**– 20,00**	**25,00**
3	**REZULTAT CURENT:**			
	- Profit	**115,00**	**30,00**	**115,00**
	- Pierdere	**–**	**–**	**–**
4	Venituri extraordinare	10,00	–	10,00
	Cheltuieli extraordinare	30,00	–	30,00
	REZULTAT EXTRAORDINAR:			
	- Profit	**–**	**–**	**–**
	- Pierdere	**20,00**	**–**	**20,00**
5	**VENITURI TOTALE**	**475,00**	**207,50**	**475,00**
	CHELTUIELI TOTALE	**380,00**	**177,50**	**380,00**
6	**REZULTAT BRUT:**			
	- Profit	**95,00**	**30,00**	**95,00**
	- Pierdere	**–**	**–**	**–**
7	**IMPOZIT PE PROFIT**	**15,20**	**4,80**	**15,20**
8	**REZULTAT NET**	**79,80**	**25,20**	**79,80**

CAPITOLUL 4

METODE CONTABILE DE CONSOLIDARE

A consolida înseamnă a substitui valoarea titlurilor de participare care figurează în bilanțul unei societăți cu partea din capitalul propriu (eventual retratat) al întreprinderii emitente deținută de entitatea consolidantă, inclusiv a cotei-părți din rezultatul care revine acestor titluri[1]. Odată cu obținerea situațiilor financiare individuale retratate ale unităților consolidate, acestea pot fi agregate după anumite metode care depind, în principal, de tipul de control exercitat de societatea-mamă asupra întreprinderilor dependente.

În cazul în care o unitate se află sub *control exclusiv* se va proceda la integrarea globală (în totalitate) a posturilor bilanțiere şi a elementelor din contul de profit şi pierdere al acesteia în cele ale societății dominante. Dacă o întreprindere este *controlată conjugat*, consolidarea ei va consta în cumularea posturilor bilanțiere şi a elementelor din contul de profit şi pierdere la societatea dominantă, proporțional cu interesele acesteia din urmă. În fine, atunci când asupra unei entități se exercită o *influență semnificativă*, se va proceda la substituirea valorii contabile a titlurilor pe care le are societatea-mamă cu valoarea corespunzătoare cotei-părți din situația netă deținută de către aceasta în unitatea respectivă.

Aspectele prezentate duc la concluzia existenței a trei metode de consolidare. Ele sunt denumite, în ordinea prezentării lor, în felul următor: *metoda integrării globale, metoda integrării proporționale* şi *metoda punerii în echivalență.*

4.1. Metoda integrării globale

Integrarea globală reprezintă principala şi poate chiar singura metodă de

[1] J. Montier, G. Scongamiglio, Techniques de consolidation, Economica, Paris, 1995.

consolidare a grupurilor de societăți. Se poate face această afirmație și datorită faptului că integrarea proporțională reprezintă o particularizare a metodei respective, în timp ce punerea în echivalență vizează, mai degrabă, o reevaluare a titlurilor deținute de întreprinderea consolidantă la alte entități decât o metodă de consolidare în sine.

4.1.1. Noțiuni preliminare

Metoda integrării globale se aplică tuturor societăților reținute în perimetrul de consolidare care sunt controlate exclusiv, cu excepția situațiilor în care una sau mai multe unități dependente trebuie sau pot fi excluse de la consolidare. Indiferent dacă se realizează controlul exclusiv de drept, de fapt sau contractual, metoda de consolidare care se va folosi va fi integrarea globală.

Utilizarea acestei metode presupune, totodată, să se determine dacă structura conturilor individuale ale entităților aflate sub control exclusiv este compatibilă cu cea a conturilor individuale ale societății-mamă. În caz contrar, chiar în pofida existenței acestui tip de control, metoda de consolidare folosită va fi cea a punerii în echivalență.

Ceva mai mult. Partea din rezultatul net al activității și din activul net al unei filiale atribuibilă participațiilor care nu sunt deținute direct sau indirect, prin filiale, de către societatea-mamă poartă denumirea de *interes minoritar (participații minoritare)*.

4.1.2. Consolidarea prin metoda integrării globale

La întocmirea documentelor de sinteză consolidate prin această metodă, situațiile financiare ale societății-mamă și cele ale filialelor sale sunt combinate element cu element, prin însumarea elementelor similare de active, datorii, capitaluri proprii, venituri și de cheltuieli. Pentru ca situațiile financiare consolidate să prezinte informații financiare despre grup, ca și cum acesta ar fi considerat o singură întreprindere, trebuie avute în vedere și următoarele aspecte:

a) valoarea contabilă a investiției făcute de către societatea-mamă în fiecare filială (valoarea contabilă a acțiunilor deținute de întreprinderea consolidantă în fiecare din entitățile dominate) trebuie eliminată în raport cu ponderea sa din capitalul fiecărei filiale;

b) interesele minoritare în profitul net al filialelor consolidate pentru perioada în care se face raportarea sunt identificate şi ajustate în raport cu profitul grupului, în scopul de a se ajunge la profitul net ce se cuvine proprietarilor societății dominante;

c) interesele minoritare în activul net al filialelor consolidate sunt identificate şi prezentate, în bilanțul consolidat, separat de datoriile şi de capitalurile proprii ale acționarilor societății-mamă. Aceste interese se referă atât la valoarea activului la data combinării inițiale, cât şi la partea din mişcările capitalurilor proprii de la această dată ce revine minoritarilor.

Modalitatea de aplicare a **metodei integrării globale** constă în efectuarea următoarelor operațiuni:

a) adunarea la situațiile financiare individuale ale societății consolidante a posturilor bilanțului şi a elementelor contului de profit şi pierdere ale filialei integrate, după eventuale retratări, pentru a le armoniza cu principiile contabile ale grupului. Posturile bilanțului şi elementele contului de profit şi pierdere ale entității consolidate sunt adunate linie cu linie la cele ale întreprinderii-mamă. La integrarea globală bilanțul consolidat reia posturile bilanțului unității care consolidează cu excepția titlurilor de participare deținute de aceasta, care sunt înlocuite cu cota-parte din capitalul propriu al întreprinderii dominate ce revine societății-mamă, corespunzător procentajului de interes;

b) eliminarea operațiunilor reciproce, profiturilor interne, precum şi a participațiilor între entitățile consolidate. Efectuarea eliminărilor menționate va conduce la întocmirea situațiilor financiare consolidate astfel încât acestea să prezinte situația şi operațiile grupului doar în raport cu mediul extern lui. Este vorba, printre altele, de soldarea atât a creanțelor şi a datoriilor reciproce, cât şi a cheltuielilor şi a veniturilor aferente unor astfel de operațiuni;

c) repartizarea capitalurilor proprii şi a rezultatului unităților controlate între grup (întreprinderea dominantă) şi alți acționari (interesul minoritar).

Aspectele menționate cu privire la metoda integrării globale pot fi rezumate astfel[1]:

♦ integrarea în proporție de 100% a activelor, pasivelor, cheltuielilor şi veniturilor întreprinderii consolidate în elementele corespunzătoare ale societă-

[1]F. Colinet, Op. cit., p. 20.

ții-mamă;

♦ eliminarea titlurilor deținute de către societatea deținătoare;

♦ partajarea capitalurilor proprii potrivit cotei-părți din rezervele și rezultatul care revine grupului și cea corespunzătoare intereselor minoritare.

Și încă ceva. Toate aceste operațiuni sunt realizate ținând cont de eliminările și retratările necesare.

Pe măsură ce grupul își desfășoară activitatea poate să apară și situația în care pierderile aplicabile minorității într-o filială consolidată depășesc interesul minoritar în capitalul propriu al acesteia. Valoarea în plus care se înregistrează este dedusă din interesul majoritar, cu excepția cazului în care minoritarii au obligația și pot să acopere pierderile înregistrate. În cazul în care filiala raportează ulterior profit, acesta este repartizat în totalitate interesului majoritar până la acoperirea pierderii aferente minoritarilor pe care acționarii majoritari au suportat-o anterior.

Dispozițiile și reglementările legale prevăd și posibilitatea punerii în echivalență a întreprinderilor în care grupul deține o parte majoritară din acțiuni, dar a căror gestiune este încredințată unui alt acționar. Totodată, trebuie justificat în anexe cazul în care o unitate este integrată global, chiar dacă fracțiunea drepturilor de vot deținute este inferioară procentului de 40%. De asemenea, trebuie justificată și situația în care o entitate nu este consolidată prin integrare globală, deși drepturile de vot deținute sunt mai mari de 50%.

4.1.2.1. Bilanțul consolidat

Aplicarea metodei integrării globale, în condițiile în care societatea-mamă nu deține întotdeauna 100% din drepturile de vot ale filialelor, presupune luarea în considerare și a intereselor asociaților externi asupra capitalului propriu al societăților dominate. În acest sens vor apărea în bilanțul consolidat posturi specifice, cum ar fi:

♦ *rezultatul grupului*, care va evidenția atât rezultatul întreprinderii consolidante, cât și cota-parte din rezultatul filialelor integrate global ce revine acesteia;

♦ *rezultatul aferent participațiilor minoritare*, care va cuprinde cota-parte din rezultatul filialelor ce revine interesului minoritar;

♦ *participații minoritare*, în care se înregistrează cota-parte din activele nete ale filialelor ce revine asociaților externi[1].

Postul „*Rezerve*" din bilanțul consolidat va cuprinde atât rezervele societății-mamă, cât şi cota-parte din capitalurile proprii (fără rezultat) corespunzătoare titlurilor de participare deținute de aceasta în filialele controlate, după deducerea valorii de intrare a acestor participații.

Nu numai atât. Indiferent de metoda de consolidare folosită, întocmirea bilanțului consolidat se poate realiza fie prin intermediul *tabloului bilanțului consolidat*, fie cu ajutorul *jurnalului de consolidare*. Alegerea uneia dintre cele două variante depinde de numărul de societăți care formează grupul.

4.1.2.1.1. Tabloul bilanțului consolidat

În situația în care numărul întreprinderilor reținute în perimetrul de consolidare este mic, bilanțul consolidat se poate realiza prin intermediul *tabloului bilanțului consolidat* datorită spațiului redus pe care acesta îl oferă. Pentru înțelegerea modalității de aplicare a metodei integrării globale prin folosirea tabloului de consolidare, considerăm că societățile „SM" şi „A" prezintă elementele patrimoniale redate în tabelul următor.

TABELUL 4.1

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ŞI „A"

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări	1.000.000	500.000
2	Titluri de participare la „A"	276.000	–
3	Stocuri	180.000	215.000
4	Creanțe	200.000	155.000
5	Trezorerie	300.000	300.000
6	Capital social	1.150.000	518.500
7	Rezerve	195.000	87.500
8	Rezultat	115.000	24.000
9	Amortizarea imobilizărilor	275.000	115.000
10	Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	5.000	–

[1] ***Asociații externi*** sunt reprezentați de persoanele care dețin acea parte din capitalul propriu şi din rezultatul entității dominate care nu poate fi atribuită, direct sau indirect, societății-mamă. Ei vor forma *interesul minoritar* al grupului.

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM”	Societatea „A”
11	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	19.500	27.500
12	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	36.500	8.000
13	Ajustări pentru deprecierea conturilor de trezorerie	–	24.500
14	Datorii	160.000	365.000

Presupunem, de asemenea, că societatea-mamă „SM” a contribuit la constituirea capitalului social al întreprinderii „A” şi că deține 60% din numărul de acțiuni ale acesteia. Legătura de dependență existentă între cele două unități este numai de tip direct.

Acțiunile deținute de unitatea „SM” au drept de vot dublu (20%), simplu (50%), iar 30% sunt cu dividend prioritar. Capitalul societății „A” este împărțit în acțiuni cu drept de vot dublu (30%), simplu (50%) şi cu dividend prioritar (20%). Se mai cunoaşte faptul că între cele două societăți nu există operațiuni reciproce.

Luând în considerare datele din tabelul 4.1, rezultă că bilanțurile simplificate ale societăților „SM” şi „A” se prezintă în tabelul 4.2.

TABELUL 4.2

BILANȚURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂȚILOR „SM” ŞI „A”

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Imobilizări (- amortizări - ajustări pentru depreciere)	725.000	385.000
2	Titluri de participare la „A”	276.000	–
3	Stocuri (- ajustări pentru depreciere)	135.500	187.500
4	Creanțe (- ajustări pentru depreciere)	163.500	147.000
5	Trezorerie (- ajustări pentru depreciere)	300.000	275.500
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.620.000**	**995.000**
7	Capital social	1.150.000	518.500
8	Rezerve	195.000	87.500
9	Rezultat	115.000	24.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.460.000**	**630.000**
11	Datorii	160.000	365.000
12	**TOTAL PASIVE**	**1.620.000**	**995.000**

Determinarea procentajului de interes deținut de societatea „SM” la societatea „A” nu comportă dificultăți. Întrucât societatea-mamă a contribuit la

constituirea capitalului celeilalte societăți și deține 60% din numărul de acțiuni ale acesteia, reiese că și interesul dominantei în întreprinderea „A" este tot de 60% ($\mathbf{PI_{„A"} = 60\%}$).

Nu acelaşi lucru putem afirma despre modalitatea de stabilire a procentajului de control. Faptul că societatea-mamă deține participații în proporție de 60% poate duce la concluzia că acesta este şi procentajul de control. Chiar dacă legătura de dependență dintre cele două societăți este directă, iar întreprinderea „SM" posedă 60% din numărul de acțiuni ale unității „A", nu se poate afirma, având în vedere tipul acțiunilor deținute de entitatea dominantă, că drepturile de vot ale întreprinderii „SM" în „A" reprezintă tot 60%.

Ținând cont de tipul acțiunilor pe care societatea-mamă le are în unitatea „A" şi de relația (1), reiese că procentajul de control al acesteia se determină astfel:

$$\mathbf{PC_{"A"}} = \frac{20\% \times 60\% \times 2 + 50\% \times 60\% \times 1}{30\% \times 2 + 50\% \times 1} = \frac{24\% + 30\%}{110\%} = \mathbf{49\%}.$$

Deținerea a 49% din drepturile de vot ale societății „A" nu permite exercitarea de către întreprinderea „SM" a unui *control exclusiv de drept* şi, în consecință, nici consolidarea unității „A" prin metoda integrării globale. Așa cum se precizează şi în normele internaționale, controlul exclusiv nu poate fi numai de drept, ci şi *de fapt* sau *contractual*. Dacă admitem că nici un alt acționar nu deține o fracțiune mai mare de 40% din drepturile de vot ale entității „A", pe durata a două exerciții consecutive, se poate conchide că societatea „SM" exercită asupra întreprinderii „A" un control exclusiv de fapt, fiind deci posibilă consolidarea acesteia prin metoda integrării globale.

Având în vedere procentajul de control deținut (49%) şi considerând că nu există motive pentru ca entitatea „A" să nu fie consolidată şi nici incompatibilități între conturile individuale ale societăților „SM" şi „A", reiese că ultima întreprindere va face parte din perimetrul de consolidare. Deținerea unui procentaj de control de peste 40% asigură posibilitatea exercitării controlului exclusiv de fapt. Se poate afirma deci că metoda de consolidare aplicată unității „A" este *integrarea globală*.

Procentajul de control de 49% permite *doar reținerea societății „A" în perimetrul de consolidare* şi *alegerea metodei integrării globale pentru conso-*

lidarea acestei întreprinderi. Din acest moment rolul lui se încheie, ştafeta fiind preluată, în „cursa consolidării", de către procentajul de interes (60%). Acesta va fi şi singurul instrument care ne va ajuta la partajarea capitalului propriu şi a rezultatului societăţii dominate între grup şi interesele minoritare.

Odată stabilite aceste aspecte, se poate trece la prima etapă a metodei, şi anume la agregarea (cumularea post cu post) bilanţurilor celor două societăţi. Ţinând cont de datele din tabelul 4.2, posturile din bilanţul filialei integrate sunt adunate linie cu linie la cele ale societăţii-mamă (tabelul 4.3).

TABELUL 4.3

BILANŢUL AGREGAT (CUMULAT) AL SOCIETĂŢILOR „SM" ŞI „A"

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM+A"
1	Imobilizări$_{„SM"+„A"}$	1.110.000
2	Titluri de participare la „A"	276.000
3	Stocuri$_{„SM"+„A"}$	343.000
4	Creanţe$_{„SM"+„A"}$	310.500
5	Trezorerie$_{„SM"+„A"}$	575.500
6	**TOTAL ACTIVE**	**2.615.000**
7	Capital social$_{„SM"+„A"}$	1.668.500
8	Rezerve$_{„SM"+„A"}$	282.500
9	Rezultat$_{„SM"+„A"}$	139.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU$_{„SM"+„A"}$**	**2.090.000**
11	Datorii$_{„SM"+„A"}$	525.000
12	**TOTAL PASIVE**	**2.615.000**

Următoarea etapă pe care o presupune aplicarea metodei integrării globale se referă la partajarea capitalului propriu şi a rezultatelor filialei între grup şi minoritari, în concordanţă cu procentajul de interes pe care îl are societatea-mamă în filiala pe care o integrează global. Întrucât procentajul de interes al entităţii dominante în întreprinderea consolidată a fost determinat, se poate proceda, pe baza acestuia, la întocmirea tabelului de partajare a capitalului propriu şi a rezultatului filialei „A" între grup (60%) şi interesul minoritar (40%), conform datelor prezentate în tabelul 4.4.

TABELUL 4.4

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ŞI A REZULTATULUI SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Grup „SMA" (60%)	Interes minoritar (40%)
1	Capital social$_{„A"}$	518,5 x 60% = 311,1	518,5 x 40% = 207,4

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA” (60%)	Interes minoritar (40%)
2	Rezerve$_{„A”}$	87,5 x 60% = 52,5	87,5 x 40% = 35,0
3	**Capital propriu$_{„A”}$** *(fără rezultat)*	**363,6**	**242,4**
4	Titluri de participare la „A” *(la valoarea de intrare)*	276,0	–
5	Diferențe (rd. 3 – rd. 4)	**+ 87,6**	–
6	**Rezultat$_{„A”}$**	24,0 x 60% = **14,4**	24,0 x 40% = **9,6**

Întocmirea bilanțului consolidat se realizează odată cu parcurgerea ultimei etape a metodei integrării globale. Aceasta presupune eliminarea din bilanțul agregat a titlurilor de participare deținute de societatea-mamă în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu şi din rezultatul entității dominate care revine întreprinderii consolidante, precum şi evidențierea interesului minoritar. Folosind datele din tabelele 4.3 şi 4.4 şi făcând eliminările specifice ultimei etape, rezultă că elementele de capital propriu din bilanțul consolidat ar avea următoarele valori:

- ♦ capital social = 1.668.500 lei $_{„SM + A”}$ – 518.500 lei $_{„A”}$ = 1.150.000 lei;
- ♦ rezerve = 195.000 lei $_{„SM”}$ + 87.600 $_{\text{diferență}}$ = 282.600 lei;
- ♦ rezultat grup = 115.000 lei $_{„SM”}$ + 14.400 lei $_{„A”}$ = 129.400 lei;
- ♦ rezultat aferent participațiilor minoritare = 9.600 lei $_{„A”}$;
- ♦ participații minoritare = 242.400 lei $_{„A”}$.

Datele obținute se preiau în bilanțul consolidat al grupului „SMA” care este redat în tabelul 4.5.

TABELUL 4.5

BILANȚUL CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA”
1	Imobilizări	1.110.000
2	Titluri de participare la „A”	–
3	Titluri puse în echivalență[1]	–
4	Stocuri	343.000
5	Creanțe	310.500
6	Trezorerie	575.500
7	**TOTAL ACTIVE**	**2.339.000**

[1]Acest post va avea valori diferite de zero doar în situația în care o entitate este consolidată prin *metoda punerii în echivalență*.

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA”
8	Capital social[1]	1.150.000
9	Rezerve[2]	282.600
10	*Rezultat grup*	*129.400*
11	*Rezultat aferent participațiilor minoritare*	*9.600*
12	*Participații minoritare*	*242.400*
13	Datorii	525.000
14	**TOTAL PASIVE**	**2.339.000**

Sub rezerva faptului că pentru un număr mic de societăți se poate întocmi tabloul bilanțului consolidat şi utilizând datele din tabelele 4.2-4.4, ilustrăm prin intermediul tabelului 4.6 etapele care se parcurg în aplicarea metodei integrării globale.

TABELUL 4.6

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat	Eliminări	Bilanț consolidat
Imobilizări	725,0	385,0	1.110,0	–	1.110,0
Titluri de participare la „A”	276,0	–	276,0	- 276,0	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	–	–
Stocuri	155,5	187,5	343,0	–	343,0
Creanțe	163,5	147,0	310,5	–	310,5
Trezorerie	300,0	275,5	575,5	–	575,5
TOTAL ACTIVE	**1.620,0**	**995,0**	**2.615,0**	**- 276,0**	**2.339,0**
Capital social	1.150,0	518,5	1.668,5	- 518,5	1.150,0
Rezerve	195,0	87,5	282,5	- 87,5 + 87,6	282,6
Rezultat	115,0	24,0	139,0	- 115,0 - 24,0	–
Datorii	160,0	365,0	525,0	–	525,0
Rezultat grup	–	–	–	115,0 + 14,4	*129,4*
Rezultat aferent participații minoritare	–	–	–	+ 9,6	*9,6*

[1]Capitalul social în bilanțul consolidat rămâne, în toate cazurile, capitalul social al societății consolidante.

[2]Prin acest element se înțeleg rezervele societății dominante „SM” care se majorează sau se diminuează odată cu partajarea capitalului propriu (fără rezultat) al entității controlate exclusiv devenind, în urma procesului de consolidare, ***rezerva grupului „SMA”***.

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat	Eliminări	Bilanț consolidat
Participații minoritare	–	–	–	+ 242,4	*242,4*
TOTAL PASIVE	**1.620,0**	**995,0**	**2.615,0**	**- 276,0**	**2.339,0**

Situația luată în discuție cu privire la aplicarea metodei integrării globale reprezintă cazul pe care şi l-ar dori orice societate consolidantă. Legătura de dependență dintre aceasta şi întreprinderea dominată nu poate fi doar de tip direct, ca în exemplul prezentat. Să vedem însă ce diferențe apar în aplicarea acestei metode pentru cazul în care legăturile de dependență sunt atât directe, cât şi indirecte.

Analizăm, totodată, şi situația în care entitatea controlată înregistrează o pierdere la sfârşitul exercițiului financiar şi nu dispune nici de rezerve. Ilustrarea practică a acestor aspecte are la bază datele din tabelul 4.7.

TABELUL 4.7

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂȚILOR „SM” ŞI „A”

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Imobilizări	1.000.000	440.000
2	Titluri de participare la „A”	250.000	–
3	Stocuri	180.000	210.000
4	Creanțe	200.000	60.000
5	Trezorerie	300.000	110.000
6	Capital social	1.200.000	400.000
7	Rezerve	200.000	–
8	Rezultat	100.000	- 200.000
9	Amortizarea imobilizărilor	200.000	100.000
10	Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	80.000	–
11	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	–	15.000
12	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	–	40.000
13	Ajustări pentru deprecierea conturilor de trezorerie	–	100.000
14	Datorii	150.000	365.000

Presupunem, de asemenea, că între cele două societăți nu există operațiuni reciproce şi că toate acțiunile unităților „A” şi „B” au drept de vot simplu. Organigrama grupului, în care „SM” este entitate consolidantă, se prezintă în fig. 4.1.

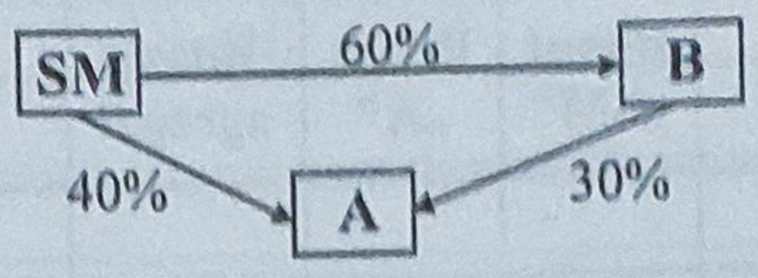

Fig. 4.1. Organigrama grupului „SMAB"

Având în vedere datele din tabelul 4.7, bilanţurile simplificate ale societăţilor „SM" şi „A" se prezintă în tabelul 4.8.

TABELUL 4.8

BILANŢURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂŢILOR „SM" ŞI „A"

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări (- amortizări - ajustări pentru depreciere)	800.000	340.000
2	Titluri de participare la „A"	250.000	–
3	Stocuri (- ajustări pentru depreciere)	100.000	195.000
4	Creanţe (- ajustări pentru depreciere)	200.000	20.000
5	Trezorerie (- ajustări pentru depreciere)	300.000	10.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.650.000**	**565.000**
7	Capital social	1.200.000	400.000
8	Rezerve	200.000	–
9	Rezultat	100.000	- 200.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.500.000**	**200.000**
11	Datorii	150.000	365.000
12	**TOTAL PASIVE**	**1.650.000**	**565.000**

Din organigrama grupului „SMAB" (fig. 4.1) rezultă că societatea „SM" are cu unitatea „A" o legătură directă, precum şi una indirectă prin intermediul întreprinderii „B" (lanţul de control nu se rupe întrucât „SM" deţine 60% din drepturile de vot ale entităţii „B"). Datorită faptului că unitatea dominantă exercită un control exclusiv asupra societăţii „B" (60%) şi că aceasta din urmă deţine 30% din drepturile de vot ale lui „A", iar legătura dintre entitatea „SM" şi „A" este atât de tip direct, cât şi indirect, reiese că societatea „SM" are în „A" un procentaj de control de 70% ($PC_{„A"} = 40\%_{direct} + 30\%_{indirect\ prin\ „B"} = 70\%$).

Luând în considerare drepturile de vot deţinute de întreprinderea consolidantă (70%), rezultă că aceasta exercită asupra societăţii „A" un control exclusiv de drept. Admiţând că nu există motive pentru ca această entitate să nu fie consolidată şi presupunând că între conturile individuale ale unităţilor „SM" şi

„A" nu există incompatibilități, se poate afirma că ultima întreprindere face parte din perimetrul de consolidare și că metoda de consolidare a acesteia este integrarea globală.

Dacă între conturile celor două societăți ar exista incompatibilități, acestea nu ar duce la excluderea filialei din procesul de consolidare, ci doar la utilizarea în acest caz a metodei punerii în echivalență în locul integrării globale, chiar și în situația existenței unui control exclusiv. Excluderea unei entități din perimetrul de consolidare se aplică doar atunci când societatea-mamă nu deține cel puțin 20% din drepturile de vot ale acesteia, ori în alte situații.

Parcurgerea primei etape a metodei integrării globale presupune agregarea bilanțurilor celor două societăți. Ținând cont de datele din tabelul 4.8 se procedează la adunarea linie cu linie a posturilor din bilanțul filialei integrate cu cele ale întreprinderii consolidante, rezultând situația redată în tabelul 4.9.

TABELUL 4.9

BILANȚUL AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM + A"
1	Imobilizări$_{„SM + A"}$	1.140.000
2	Titluri de participare la „A"	250.000
3	Stocuri$_{„SM + A"}$	295.000
4	Creanțe$_{„SM + A"}$	220.000
5	Trezorerie$_{„SM + A"}$	310.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**2.215.000**
7	Capital social$_{„SM + A"}$	1.600.000
8	Rezerve$_{„SM + A"}$	200.000
9	Rezultat$_{„SM + A"}$	- 100.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU$_{„SM + A"}$**	**1.700.000**
11	Datorii$_{„SM + A"}$	515.000
12	**TOTAL PASIVE**	**2.215.000**

Aplicarea metodei integrării globale continuă cu partajarea capitalului propriu și a rezultatului filialei între grup și interesul minoritar. Se determină, în acest sens, procentajul de interes pe care îl deține societatea-mamă în filiala pe care o integrează global. Mărimea acestuia rezultă din următorul calcul:

$$PI_{„A"} = 40\%_{direct} + 60\% \times 30\%_{indirect\ prin\ „B"} = 40\% + 18\% = 58\%.$$

Procentajul obținut reprezintă cota-parte din capitalul propriu și din rezultatul societății „A" care revine unității „SM", iar cel de 42% (100% – 58% =

= 42%) corespunde interesului minoritar. S-a ajuns la procentajul de 58% deoarece legătura de dependență dintre societatea dominantă „SM" şi întreprinderea „A" este atât de tip direct, cât şi indirect. În consecință, tabelul de partajare a capitalului propriu şi a rezultatului filialei „A" între grup şi acționarii minoritari se prezintă în continuare.

TABELUL 4.10

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ŞI A REZULTATULUI SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA" (58%)	Interes minoritar (42%)
1	Capital social$_{„A"}$	400 x 58% = 232	400 x 42% = 168
2	Rezerve$_{„A"}$	–	–
3	**Capital propriu$_{„A"}$** *(fără rezultat)*	**232**	**168**
4	Titluri de participare la „A" *(la valoarea de intrare)*	250	–
5	Diferențe (rd. 3 – rd. 4)	**– 18**	–
6	**Rezultat$_{„A"}$**	**– 200 x 58% = – 116**	**– 200 x 42% = – 84**

Ultima etapă a metodei integrării globale are ca finalitate întocmirea bilanțului consolidat. Ea constă în eliminarea din bilanțul agregat a titlurilor de participare deținute de societatea-mamă în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu şi din rezultatul entității dominate care revine întreprinderii consolidante, precum şi în evidențierea interesului minoritar. Utilizând datele din tabelele precedente (4.9 şi 4.10) şi făcând eliminările corespunzătoare ultimei etape, rezultă că elementele care apar în bilanțul consolidat, majoritatea dintre ele fiind specifice procesului de consolidare, au următoarele valori:

- ♦ capital social = 1.600.000 lei$_{„SM + A"}$ – 400.000 lei$_{„A"}$ = 1.200.000 lei;
- ♦ rezerve = 200.000 lei$_{„SM"}$ + (– 18.000 lei$_{diferență}$) = 182.000 lei;
- ♦ rezultat grup = 100.000 lei$_{„SM"}$ + (– 116.000 lei$_{„A"}$) = – 16.000 lei;
- ♦ rezultat aferent participațiilor minoritare = – 8.400 lei$_{„A"}$;
- ♦ participații minoritare = 168.000 lei$_{„A"}$.

Datele obținute se utilizează pentru întocmirea bilanțului consolidat al grupului „SMA". Acesta se prezintă în tabelul 4.11.

TABELUL 4.11

BILANȚUL CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA"
1	Imobilizări	1.140.000
2	Titluri de participare la „A"	–

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA”
3	Titluri puse în echivalență	–
4	Stocuri	295.000
5	Creanțe	220.000
6	Trezorerie	310.000
7	**TOTAL ACTIVE**	**1.965.000**
8	Capital social	1.200.000
9	Rezerve	182.000
10	*Rezultat grup*	*- 16.000*
11	*Rezultat aferent participațiilor minoritare*	*- 84.000*
12	*Participații minoritare*	*168.000*
13	Datorii	515.000
14	**TOTAL PASIVE**	**1.965.000**

Atunci când numărul societăților cuprinse în perimetrul de consolidare este suficient de mic, modalitatea de aplicare a metodei integrării globale poate fi sintetizată prin folosirea tabloului bilanțului consolidat. Pe baza datelor din tabelele 4.8-4.10, ilustrăm etapele parcurse în aplicarea acestei metode (tabelul 4.11).

TABELUL 4.11

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat	Eliminări	Bilanț consolidat
Imobilizări	850	340	1.140	–	1.140
Titluri de participare la „A”	250	–	250	- 250	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	–	–
Stocuri	100	195	295	–	295
Creanțe	200	20	220	–	220
Trezorerie	300	10	310	–	310
TOTAL ACTIVE	**1.650**	**565**	**2.215**	**- 250**	**1.965**
Capital social	1.200	400	1.600	- 400	1.200
Rezerve	200	–	200	- 18	182
Rezultat	100	- 200	- 100	- 100 - (- 200)	–
Datorii	150	365	515	–	515
Rezultat grup	–	–	–	100 + (- 116)	*- 16*

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat	Eliminări	Bilanț consolidat	
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	- 84	- 84	84
Participații minoritare	–	–	–	+ 168	168	
TOTAL PASIVE	**1.650**	**565**	**2.215**	**- 250**	**1.965**	

Întrucât filiala „A” înregistrează la sfârşitul exercițiului financiar o pierdere (84.000 lei) care nu depăşeşte însă interesul minoritar (168.000 lei), aceasta poate fi dedusă din participațiile minoritare.

O situație ce poate să apară în procesul de consolidare este cea cu privire la pierderea aplicabilă minorității într-o filială consolidată care depăşeşte interesul minoritar în capitalul propriu al acesteia. Valoarea în plus care se înregistrează este dedusă din interesul majoritar, cu excepția cazului în care minoritarii au obligația şi pot să acopere pierderile înregistrate. Dacă filiala raportează ulterior profit, acesta se repartizează interesului majoritar până la acoperirea pierderii aferente minoritarilor care a fost suportată anterior de acționarii majoritari.

Considerăm, pentru înțelegerea acestor aspecte, situația din tabelul 4.12 în care întreprinderea „SM” este societate-mamă, iar entitatea „A” este filială.

TABELUL 4.12

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂȚILOR „SM” ŞI „A”

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Titluri de participare la „A”	450.000	–
2	Alte active	2.830.500	888.500
3	**TOTAL ACTIVE**	**3.280.500**	**888.500**
4	Capital social	2.100.000	750.000
5	Rezerve	400.000	–
6	Rezultat	648.000	- 761.500
7	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**3.148.000**	**- 11.500**
8	Datorii	132.500	900.000
9	**TOTAL PASIVE**	**3.280.500**	**888.500**

Presupunem, de asemenea, că între conturile individuale ale societăților „SM” şi „A” nu există incompatibilități. Organigrama grupului „SMAB” este redată în fig. 4.2.

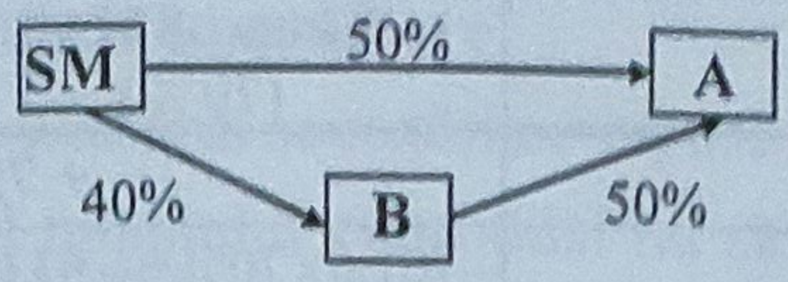

Fig. 4.2. Organigrama grupului „SMAB"

Deoarece între societatea „SM" şi întreprinderea „A" există o legătură de dependență triunghiulară [directă şi indirectă (prin intermediul unității „B")], procentajul de control al entității „SM" în „A" trebuie analizat pe traseele „SMBA" şi „SMA". Întrucât procentajul de control pe drumul „SMB" este de 40%, rezultă că lanțul de control se rupe. Prin urmare, nu se mai poate merge spre unitatea „A", deşi aceasta este controlată exclusiv de întreprinderea „B" (50%). Procentajul de control care se va determina va fi doar cel al drumului „SMA", adică PC„A" = 50%.

Potrivit procentajului de control determinat (50%), rezultă că societatea „A" este controlată exclusiv de drept. Având în vedere că între conturile individuale ale celor două întreprinderi nu există incompatibilități şi că drepturile de vot deținute de entitatea consolidantă permit exercitarea de către aceasta a unui control exclusiv, reiese că filiala „A" face parte din perimetrul de consolidare şi va fi integrată global.

În vederea partajării capitalului propriu şi a rezultatului societății „A" între grup şi acționarii minoritari trebuie determinat procentajul de interes al entității „SM" în unitatea „A". Acesta rezultă din însumarea procentajelor obținute pe cele două drumuri posibile („SMA" şi „SMBA"):

$$PI = 50\%_{\text{direct (SMA)}} + 40\% \times 50\%_{\text{indirect prin „B" (SMBA)}} = 50\% + 20\% = 70\%.$$

Luând în considerare acest rezultat, tabelul de partajare a capitalului propriu şi a rezultatului filialei „A" între grup şi acționarii minoritari se prezintă în continuare.

TABELUL 4.13

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ŞI A REZULTATULUI SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA" (70%)	Interes minoritar (30%)
1	Capital social„A"	750,0 x 70% = 525,0	750,0 x 30% = 225,0
2	Rezerve„A"	–	–
3	**Capital propriu„A"** *(fără rezultat)*	**525,0**	**225,0**
4	Titluri de participare la „A" *(la valoarea de intrare)*	450,0	–

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA” (70%)	Interes minoritar (30%)
5	Diferențe (rd. 3 – rd. 4)	+ 75,0	–
6	**Rezultat$_{„A”}$**	–761,5 x 70% = – 533,05	–761,5 x 30% = – 228,4

Datele din tabelul 4.13 evidențiază faptul că partea din pierderea societății „A” direct atribuibilă acționarilor minoritari (228.450 lei) este mai mare decât interesul acestora în capitalurile proprii (fără rezultat) ale unității. În această situație, valoarea interesului minoritar total este negativă [225.000 lei + (– 228.450 lei) = – 3.450 lei]. Prin urmare, partea care revine acționarilor externi din capitalurile proprii ale întreprinderii „A” (cu tot cu rezultat) este raportată în bilanțul consolidat la valoarea 0, iar diferența nefavorabilă de 3.450 lei se suportă de către dominantă din rezerva consolidată a grupului.

Consolidarea în acest caz a societății „A” prin metoda integrării globale este redată în tabelul 4.14.

TABELUL 4.14

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat	Eliminări	Bilanț consolidat
Titluri de participare la „A”	450,0	–	450,0	- 450,0	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	–	–
Alte active	2.830,0	888,5	3.719,0	–	3.719,00
TOTAL ACTIVE	**3.280,0**	**888,5**	**4.169,0**	**- 450,0**	**3.719,00**
Capital social	2.100,0	750,0	2.850,0	- 750,0	2.100,00
Rezerve	400,0	–	400,0	+ 75,00 - 3,45	471,55
Rezultat	648,0	- 761,5	- 113,5	-648,0-(-761,5)	–
Datorii	132,0	900,0	1.032,5	–	1.032,50
Rezultat grup	–	–	–	648,00 - 533,05	*114,95*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	-228,45	*- 228,45* } *0*
Participații minoritare	–	–	–	+225,00 + 3,45	*228,45* }
TOTAL PASIVE	**3.280,0**	**888,5**	**4.169,0**	**- 450,0**	**3.719,00**

În cazul în care filiala „A” obține profit în exercițiul financiar următor, acesta se repartizează mai întâi interesului majoritar până la congruența cu pierderea suportată de către aceștia, urmând ca diferența, dacă există, să revină acționarilor minoritari.

4.1.2.1.2. Jurnalul de consolidare

În situația în care numărul societăților supuse procesului de consolidare este mare, atunci tabloul bilanțului consolidat nu se mai poate folosi datorită spațiului fizic limitat pe care îl oferă. Acest inconvenient major poate fi înlăturat prin întocmirea unui jurnal de consolidare care va surprinde, ca şi în cazul folosirii tabloului de consolidare, toate etapele care trebuie parcurse în aplicarea metodei integrării globale.

Plecând de la datele din tabelul 4.2, prima etapă a metodei integrării - globale constă în agregarea elementelor bilanțurilor celor două societăți („SM" şi „A"). Evidențierea în contabilitatea consolidată a acestui aspect se realizează prin intermediul articolului contabil următor[1]:

%	=	%	**2.615,0**	**2.615,0**
Imobilizări$_{„SM"}$		Capital social$_{„SM"}$	725,0	1.150,0
Titluri de participare la		Rezerve	276,0	195,0
„A"		Rezultat$_{„SM"}$	~~155,5~~ 160,0	115,0
Stocuri$_{„SM"}$		Datorii$_{„SM"}$	163,5	160,0
Creanțe$_{„SM"}$		Capital social$_{„A"}$	300,0	518,5
Trezorerie$_{„SM"}$		Rezerve$_{„A"}$	385,0	87,5
Imobilizări$_{„A"}$		Rezultat$_{„A"}$	187,5	24,0
Stocuri$_{„A"}$		Datorii$_{„A"}$	147,0	365,0
Creanțe$_{„A"}$			275,5	
Trezorerie$_{„A"}$				

Cumulând elementele de active care fac parte din aceeaşi categorie şi pe cele de datorii ale societăților „SM" şi „A", articolul precedent mai poate fi scris şi sub următoarea formă:

%	=	%	**2.615,0**	**2.615,0**
Imobilizări$_{„SM + A"}$		Capital social$_{„SM"}$	1.110,0	1.150,0
Titluri de participare la „A"		Rezerve	276,0	195,0
Stocuri$_{„SM + A"}$		Rezultat$_{„SM"}$	343,0	115,0
Creanțe$_{„SM + A"}$		Capital social$_{„A"}$	310,5	518,5
Trezorerie$_{„SM + A"}$		Rezerve$_{„A"}$	575,5	87,5
		Rezultat$_{„A"}$		24,0
		Datorii$_{„SM + A"}$		525,0

În urma întocmirii acestui articol contabil, situația elementelor de active, de capitaluri proprii şi de datorii ale grupului „SMA" este următoarea:

♦ pentru elementele de active:

---

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

D	Imobilizări	C
1.110,0		

D	Titluri de participare la „A”	C
276,0		

D	Stocuri	C
343,0		

D	Creanțe	C
310,5		

D	Trezorerie	C
575,5		

♦ pentru elementele de capitaluri proprii și de datorii:

D	Capital social„SM”	C
		1.150,0

D	Rezerve	C
		195,0

D	Rezultat„SM”	C
		115,0

D	Capital social„A”	C
		518,5

D	Rezerve„A”	C
		87,5

D	Rezultat„A”	C
		24,0

D	Datorii„SM+A”	C
		525,0

In parcurgerea etapei următoare se ține cont atât de procentajul de interes al consolidantei în filiala care va fi integrată global (60%), cât și de datele din tabelul de partajare al capitalului propriu și al rezultatului societății dominate „A” între grup și interesele minoritare (tabelul 4.4). Se procedează, totodată, la eliminarea titlurilor de participare deținute de entitatea consolidantă, în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu (fără rezultat) al unității consolidate care revine întreprinderii-mamă, și la evidențierea interesului minoritar, după cum urmează:

%	=	%	**606,0**	**606,0**
Capital social„A”		Titluri de participare la „A”	518,5	276,0
Rezerve„A”		Rezerve	87,5	87,6
		Participații minoritare		242,4

Potrivit acestui articol contabil, rezultă că au fost eliminate atât capitalul social și rezervele unității „A”, cât și titlurile de participare deținute la aceasta de societatea dominantă, apărând și primele elemente specifice consolidării (rezerve și participații minoritare):

D	Capital social„A”	C
518,5		518,5

D	Rezerve„A”	C
87,5		87,5

D	Titluri de participare la „A”	C
276,0		276,0

D	Rezerve	C
		195,0
		87,6

D	Participații minoritare	C
		242,4

Repartizarea rezultatului întreprinderii dominate (24.000 lei) între grup (60%) și interesele minoritare (40%), precum și transferarea rezultatului societății-mamă la rezultatul grupului reprezintă operațiunile cu care se încheie ultima etapă a metodei integrării globale. Acestea sunt surprinse în jurnalul de consolidare prin intermediul următoarelor articole contabile:

Rezultat„A"	=	%	24,0	
		Rezultat grup		14,4
		Rezultat aferent participațiilor minoritare		9,6
Rezultat„SM"	=	Rezultat grup	115,0	115,0

Situația elementelor afectate de ultimele înregistrări contabile este următoarea:

D	Rezultat„A"	C
24,0		24,0

D	Rezultat„SM"	C
115,0		115,0

D	Rezultat grup	C
		115,0
		14,4

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		9,6

Dacă se au în vedere înregistrările contabile evidențiate în jurnalul de consolidare, reiese că:

♦ elementele de active, în valoare totală de 2.339,000 lei, au următoarea componență:

D	Imobilizări	C
1.110,0		
	Sf_d 1.110,0	

D	Stocuri	C
343,0		
	Sf_d 343,0	

D	Creanțe	C
310,5		
	Sf_d 310,5	

D	Trezorerie	C
575,5		
	Sf_d 575,5	

♦ elementele de capital propriu și de datorii, tot în sumă de 2.339.000 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social„SM"	C
		1.150,0
Sf$_c$	1.150,0	

D	Rezerve	C
		195,0
		87,6
Sf$_c$	282,6	

D	Rezultat grup	C
		115,0
		14,4
Sf$_c$	129,4	

D	Participaţii minoritare	C
		242,4
Sf$_c$	242,4	

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare	C
		9,6
Sf$_c$	9,6	

D	Datorii	C
		525,0
Sf$_c$	525,0	

În continuare se analizează situaţia în care întreprinderea consolidată înregistrează o pierdere la sfârşitul exerciţiului financiar şi nu dispune nici de rezerve (tabelul 4.8). Datele din acest tabel se folosesc ca punct de plecare pentru reflectarea în jurnalul de consolidare a aspectelor legate de integrarea globală a filialei „A". Agregarea bilanţurilor celor două societăţi „SM" şi „A", care constituie prima etapă a integrării globale, este evidenţiată prin următoarea înregistrare[1]:

%	=	%	2.215	2.215
Imobilizări„SM"		Capital social„SM"	800	1.200
Titluri de participare la „A"		Rezerve	250	200
Stocuri„SM"		Rezultat„SM"	100	100
Creanţe„SM"		Datorii„SM"	200	150
Trezorerie„SM"		Capital social„A"	300	400
Imobilizări„A"		Rezultat„A"	340	200
Stocuri„A"		Datorii„A"	195	365
Creanţe„A"			20	
Trezorerie„A"			10	

Cumulând elementele de active care fac parte din aceeaşi categorie şi cele de datorii ale entităţilor „SM" şi „A", articolul contabil precedent poate fi scris şi sub forma:

%	=	%	2.215	2.215
Imobilizări„SM + A"		Capital social„SM"	1.140	1.200
Titluri de participare la „A"		Rezerve	250	200
Stocuri„SM + A"		Rezultat„SM"	295	100
Creanţe„SM + A"		Capital social„A"	220	400
Trezorerie„SM + A"		Rezultat„A"	310	200
		Datorii„SM + A"		515

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

Elementele de active, de capitaluri proprii şi de datorii ale grupului „SMA" prezintă, în urma efectuării acestui articol contabil, următoarea situaţie:

♦ pentru elementele de active:

D	Imobilizări	C
1.140		

D	Titluri de participare la „A"	C
250		

D	Stocuri	C
295		

D	Creanţe	C
220		

D	Trezorerie	C
310		

♦ pentru elementele de capitaluri proprii şi de datorii:

D	Capital social „SM"	C
		1.200

D	Rezerve	C
		200

D	Rezultat „SM"	C
		100

D	Capital social „A"	C
		400

D	Rezultat „A"	C
		200

D	Datorii „SM+A"	C
		515

Derularea următoarei etape a metodei integrării globale are în vedere eliminarea titlurilor de participare deţinute de societatea-mamă la entitatea dependentă în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu (fără rezultat) al acesteia care revine întreprinderii consolidante. Aspectul menţionat, precum şi înregistrarea interesului minoritar în capitalul propriu al unităţii dominate au la bază datele din tabelul 4.10 şi sunt reflectate în contabilitatea consolidată astfel:

Capital social „A"	=	%	400	
		Titluri de participare la „A"		250
		Rezerve		18
		Participaţii minoritare		168

Ca urmare a întocmirii acestui articol contabil au fost eliminate capitalul social al filialei integrate şi titlurile de participare deţinute de societatea dominantă la aceasta. Situaţia elementelor analizate se prezintă după cum urmează:

D	Capital social „A"	C
400		400

D	Rezerve	C
		200
		18

D	Titluri de participare la „A"	C
250		250

D	Participaţii minoritare	C
		168

Înregistrările care se fac în ultima etapă a aplicării metodei integrării globale se referă la repartizarea rezultatului întreprinderii dominate între grup şi interesele minoritare, precum şi la transferarea rezultatului societăţii-mamă la rezultatul grupului. Aceste aspecte sunt evidenţiate în jurnalul de consolidare al grupului prin intermediul următoarelor articole contabile:

Rezultat„A"	=	%	200	
		Rezultat grup		116
		Rezultat aferent participaţiilor minoritare		84
Rezultat„SM"	=	Rezultat grup	100	100

Elementele afectate de aceste înregistrări contabile prezintă următoarea situaţie:

D	Rezultat„A"	C
200		200

D	Rezultat„SM"	C
100		100

D	Rezultat grup	C
		100
		116

D	Rezultat aferent participaţiilor minoritare	C
		84

În urma întocmirii ultimelor articole contabile şi ţinându-se cont de înregistrările precedente, se constată că:

♦ elementele de active, în valoare totală de 1.965.000 lei, au următoarea componenţă:

D	Imobilizări	C
1.140		
	Sf$_d$	1.140

D	Stocuri	C
295		
	Sf$_d$	295

D	Creanţe	C
220		
	Sf$_d$	220

D	Trezorerie	C
310		
	Sf$_d$	310

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, tot în sumă de 1.965.000 lei, se prezintă după cum urmează:

D	Capital social„SM"	C
		1.200
Sf$_c$	1.200	

D	Rezerve	C
		200
		18
Sf$_c$	182	

D	Rezultat grup	C
		116
		100
Sf$_c$	16	

D	Participații minoritare	C
		168
Sf_c	168	

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		84
Sf_c	84	

D	Datorii „SM+A”	C
		515
Sf_c	515	

Din cele prezentate reiese că filiala „A” înregistrează o pierdere direct atribuibilă asociaților externi de 84.000 lei. Deoarece mărimea acesteia nu depășește interesul suma de 168.000 lei, rezultă că pierderea specificată se va deduce din interesul minoritar.

Nu putem încheia acest subcapitol fără a avea în vedere și situația în care, în procesul de consolidare, pierderea aplicabilă minorității într-o filială consolidată depășește interesul minoritar în capitalul propriu al acesteia. Consolidarea filialei „A” prin metoda integrării globale are la bază datele din tabelele 4.12 și 4.13. Operațiunile care se contabilizează, precum și elementele afectate, redate cu ajutorul Cărții-mari, sunt următoarele[1]:

a) cumularea posturilor bilanțiere ale filialei integrate global la cele ale societății-mamă:

%	=	%	**4.169,0**	**4.169,0**
Titluri de participare la „A”		Capital social„SM”	450,0	2.100,0
Alte active„SM + A”		Rezerve	3.719,0	400,0
		Rezultat„SM”		648,0
		Capital social„A”		750,0
		Rezultat„A”		761.5
		Datorii„SM + A”		1.032,5

D	Alte active	C
3.719,0		

D	Titluri de participare la „A”	C
450,0		

D	Capital social„SM”	C
	2.100,0	

D	Rezerve	C
	400,0	

D	Rezultat„SM”	C
	648,0	

D	Capital social„A”	C
	750,0	

D	Rezultat„A”	C
	761,5	

D	Datorii„SM + A”	C
	1.032,5	

[1]Sumele debitoare și creditoare din înregistrările contabile, precum și cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

b) eliminarea titlurilor de participare deținute de întreprinderea consolidantă la entitatea „A" în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu, fără rezultat, care revine societății-mamă (70%) și interesului minoritar (30%):

Capital social„A"	=	%	750	
		Titluri de participare la „A"		450
		Rezerve		75
		Participații minoritare		225

D	Capital social„A"	C
750		750

D	Rezerve	C
		400
		75

D	Titluri de participare la „A"	C
450		450

D	Participații minoritare	C
		225

c) partajarea rezultatului societății „A" între grup și interesul minoritar:

Rezultat„A"	=	%	761,50	
		Rezultat grup		533,05
		Rezultat aferent participațiilor minoritare		228,45

D	Rezultat„A"	C
761,5		761,5

D	Rezultat grup	C
		533,05

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		228,45

d) majorarea valorii participațiilor minoritare cu suma de 3.450 lei, astfel încât interesul total al acționarilor externi să nu fie negativ [225.000 lei+(–228.450 lei) = – 3.450 lei], ci egal cu 0, și suportarea acestei pierderi suplimentare de către grup din rezerva consolidată:

Rezerve	=	Participații minoritare	3.450	3.450

D	Participații minoritare	C
		225,00
		3,45

D	Rezerve	C
3,45		400,00
		75,00

e) transferarea rezultatului societății „SM" la rezultatul consolidat al grupului:

Rezultat„SM"	=	Rezultat grup	648	648

D	Rezultat grup	C
		533,05
		648,00

Din înregistrările contabile precedente se constată că:

♦ elementele de active, în valoare totală de 3.719.000 lei, au următoarea componență:

D	Alte active	C
3.719		
		Sf_d 3.719

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, tot în sumă de 3.719.000 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social„SM”	C
		2.100
Sf_c 2.100		

D	Rezerve	C
3,45		400,0
		75,0
Sf_c 471,55		

D	Rezultat grup	C
		533,05
		648,00
Sf_c 114,95		

D	Participații minoritare	C
		225,00
		3,45
Sf_c 228,45		

D	Datorii„SM+A”	C
		1.032,5
Sf_c 1.032,5		

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		228,45
Sf_c 228,45		

Dacă în anul următor unitatea „A” înregistrează, de exemplu, un profit de 14.000 lei, acesta se repartizează mai întâi interesului majoritar până la congruența cu pierderea suportată de aceştia, urmând ca diferența, dacă există, să revină acționarilor minoritari. Interesul minoritar în capitalurile proprii ale entității „A” (fără rezultat), în acest an, este de – 3.450 lei [225.000 lei + (– 228.450 lei) = = – 3.450 lei] şi ar putea fi acoperit din profitul exercițiului curent care revine acționarilor externi (14.000 lei x 30% = 4.200). Cum însă în anul anterior dominanta a suportat pierderea suplimentară ce revenea minoritarilor (3.450 lei), rezultă că aceştia vor beneficia din profitul care li se cuvine doar de suma de 750 lei (4.200 – 3.450 lei = 750 lei).

În acest fel se ajunge, ca şi în anul precedent, ca interesul minoritar total în capitalurile proprii ale unității „A” (inclusiv rezultatul) să fie negativ [(– 3.450 lei) + 750 lei = – 2.700 lei]. Prin urmare, acesta va fi raportat în bilanțul consolidat tot la valoarea 0, iar pierderea suplimentară de 2.700 lei va fi

din nou suportată din rezerva grupului, astfel:

Rezultat„A"	=	%	14	
		Rezultat grup		9,8
		Rezultat aferent participațiilor minoritare		4,2
Participații minoritare	=	Rezerve	3,45	3,45
Rezerve	=	Participații minoritare	2,7	2,7

D	Rezultat„A"	C
14		14

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		4,2
Sf$_c$	4,2	

D	Rezultat grup	C
		9,8

D	Participații minoritare	C
3,45		3,45
		2,70
Sf$_c$	4,2	

D	Rezerve	C
2,7		3,45

4.1.2.2. Contul de profit şi pierdere consolidat

Consolidarea contului de rezultate prin metoda integrării globale presupune, ca şi în situația întocmirii bilanțului consolidat, parcurgerea mai multor etape. În prima etapă are loc cumularea elementelor conturilor individuale de rezultate ale întreprinderilor consolidate cu cele ale întreprinderii-mamă, obținându-se contul de rezultate al societăților integrate.

Partajul rezultatului filialelor între interesele grupului şi cele ale minoritarilor, în conformitate cu procentajul de interes al entității dominante în celelalte unități, reprezintă ultima etapă care trebuie parcursă. În urma acesteia se obține contul de profit şi pierdere consolidat.

Față de elementele caracteristice contului de rezultate individual, aplicarea unei metode de consolidare în vederea întocmirii contului de profit şi pierdere consolidat duce la apariția în cadrul acestuia a unor elemente specifice, cum ar fi:

♦ rezultatul societăților integrate, în care se reflectă profitul net sau pierderea unităților cuprinse în perimetrul de consolidare ce sunt controlate exclusiv sau în comun de către entitatea dominantă;

♦ rezultatul întreprinderilor asociate, care va cuprinde cota-parte din rezultatul net al întreprinderilor puse în echivalență ce revine grupului;

♦ rezultatul ansamblului consolidat, ce cumulează valorile celor două elemente menționate anterior și rezultatul consolidantei, evidențiind astfel profitul sau pierderea tuturor societăților cuprinse în perimetrul de consolidare, indiferent de metoda folosită;

♦ rezultatul aferent participațiilor minoritare[1], care cuprinde cota-parte din rezultatul net al filialelor ce revine interesului minoritar;

♦ rezultatul grupului, în care rezultatul net al societății consolidante este cumulat cu cota-parte din rezultatul net al entităților integrate global sau proporțional și care revine întreprinderii dominante.

Înțelegerea modalității de întocmire a contului de profit și pierdere consolidat, în situația în care societățile dependente sunt consolidate prin metoda integrării globale, este ușurată de prezentarea în tabelele 4.15 și 4.16 a contului de profit și pierdere a două societăți („SM" și „A"), în care prima unitate este consolidantă.

TABELUL 4.15

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDANTE „SM"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	250,0	1	Venituri din exploatare	340,0
2	Cheltuieli financiare	100,0	2	Venituri financiare	125,0
3	Cheltuieli extraordinare	30,0	3	Venituri extraordinare	10,0
4	Impozit pe profit	15,2			
5	Rezultat net	79,8			
6	**TOTAL**	**475,0**	4	**TOTAL**	**475,0**

TABELUL 4.16

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	140,0	1	Venituri din exploatare	190,0
2	Cheltuieli financiare	37,5	2	Venituri financiare	17,5
3	Cheltuieli extraordinare	–	3	Venituri extraordinare	–
4	Impozit pe profit	4,8			
5	Rezultat net	25,2			
6	**TOTAL**	**207,5**	4	**TOTAL**	**207,5**

[1]Acest element va prezenta valori diferite de zero numai în situația întocmirii contului de rezultate consolidat prin metoda integrării globale.

Considerăm că procentajul de control şi cel de interes ale societăţii dominante „SM" în unitatea „A" au următoarele valori: PC = 62% şi PI = 73%. Presupunem, de asemenea, că între cele două întreprinderi nu există operaţiuni reciproce care să necesite eliminarea efectului acestora din conturile lor individuale de rezultate şi că legătura de dependenţă existentă între cele două persoane juridice este doar de tip direct.

Procentajul de control menţionat (62%) evidenţiază faptul că întreprinderea-mamă exercită asupra societăţii „A" un control exclusiv şi, în consecinţă, aceasta va fi consolidată prin metoda integrării globale. În conformitate cu această metodă, prima etapă care trebuie parcursă în scopul întocmirii contului de profit şi pierdere consolidat constă în agregarea globală a elementelor contului de rezultate individual al societăţii-mamă cu cele ale contului de profit şi pierdere al entităţii „A". Aceste aspecte sunt surprinse prin intermediul tabelului 4.17.

TABELUL 4.17

CONTUL DE REZULTATE AGREGAT AL SOCIETĂŢILOR „SM" ŞI „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	390,0	1	Venituri din exploatare	530,0
2	Cheltuieli financiare	137,5	2	Venituri financiare	142,5
3	Cheltuieli extraordinare	30,0	3	Venituri extraordinare	10,0
4	Impozit pe profit	20,0			
5	Rezultat net	105,0			
6	**TOTAL**	**682,5**	4	**TOTAL**	**682,5**

Ultima etapă pentru stabilirea contului de rezultate consolidat al grupului „SMA" constă în partajarea rezultatului filialei „A" între grup (73%) şi interesele minoritare (27%), în conformitate cu procentajul de interes deţinut de societatea consolidantă „SM", astfel:

- ♦ rezultat grup = 25.200 lei$_{„A"}$ x 73% = 18.396 lei;
- ♦ rezultat aferent participaţiilor minoritare = 25.200 lei$_{„A"}$ x 27% = 6.804 lei.

Dacă la rezultatul grupului se adaugă rezultatul individual al societăţii dominante (18.396 lei$_{„A"}$ + 79.800 lei$_{„SM"}$ = 98.196 lei), se obţine contul de profit şi pierdere consolidat al grupului „SMA" care se prezintă în tabelul 4.18.

TABELUL 4.18

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	390,0	1	Venituri din exploatare	530,0
2	Cheltuieli financiare	137,5	2	Venituri financiare	142,5
3	Cheltuieli extraordinare	30,0	3	Venituri extraordinare	10,0
4	Impozit pe profit	20,0			
5.	**Rezultat net„SM”**	**79,8**			
6	*Rezultat societăți integrate*	*25,2*			
7	Rezultat întreprinderi asociate	–			
8	**Rezultat ansamblu consolidat** (rd.5 + rd.6 + rd.7)	**105,0**			
9	***Rezultat aferent participațiilor minoritare***	*6,804*			
10	***Rezultat grup***	*98,196*			
11	**TOTAL** (rd.1 + rd.2 + rd.3 + + rd.4 + rd.8)	**682,5**	4	**TOTAL**	**682,5**

În situația în care numărul societăților cuprinse în consolidare este suficient de mic, etapele de lucru prezentate anterior, în vederea întocmirii contului de profit şi pierdere consolidat prin metoda integrării globale, pot fi sintetizate cu ajutorul tabloului contului de rezultate consolidat.

TABELUL 4.19

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	3.40,0	1.90,0	5.30,0	–	530,0
Cheltuieli de exploatare	2.50,0	1.40,0	3.90,0	–	390,0
Rezultat din exploatare	**90,0**	**50,0**	**1.40,0**	–	**140,0**
Venituri financiare	1.25,0	17,5	1.42,5	–	142,5
Cheltuieli financiare	1.00,0	37,5	1.37,5	–	137,5
Rezultat financiar	**25,0**	**- 20,0**	**5,0**	–	**5,0**
REZULTAT CURENT:					
- Profit	**1.15,0**	**30,0**	**1.45,0**	–	**145,0**
- Pierdere	–	–	–	–	–
Venituri extraordinare	10,0	–	10,0	–	10,0
Cheltuieli extraordinare	30,0	–	30,0	–	30,0

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
REZULTAT EXTRAORDINAR:					
- Profit	–	–	–	–	–
- Pierdere	20,0	–	20,0	–	20,0
VENITURI TOTALE	4.75,0	2.07,5	6.82,5	–	682,5
CHELTUIELI TOTALE	3.80,0	1.77,5	5.57,5	–	557,5
REZULTAT BRUT:					
- Profit	95,0	30,0	1.25,0	–	125,0
- Pierdere	–	–	–	–	–
IMPOZIT PE PROFIT	15,2	4,8	20,0	–	20,0
REZULTAT NET	79,8	25,2	1.05,0	- 79,8 - 25,2	–
Rezultat societăți integrate	–	*25,2*	*25,2*	–	*25,2*
Rezultat întreprinderi asociate	–	–	–	–	–
Rezultat ansamblu consolidat	79,8	25,2	1.05,0	–	105,0
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	6,804	*6,804*
Rezultat grup	–	–	–	79,8+18,396	*98,196*

Contul de rezultate consolidat al unui grup se poate întocmi şi în situația în care filiala unei societăți-mamă înregistrează o pierdere la sfârșitul exercițiului financiar. Admitem, în acest sens, situația simplificată a conturilor de profit şi pierdere a două întreprinderi („SM” şi „A”), în care „SM” este entitate consolidantă (tabelele 4.20 şi 4.21).

TABELUL 4.20

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDANTE „SM”

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	450,0	1	Venituri din exploatare	620,0
2	Cheltuieli financiare	150,0	2	Venituri financiare	175,0
3	Cheltuieli extraordinare	–	3	Venituri extraordinare	–
4	Impozit pe profit	31,2			
5	Rezultat net	163,8			
6	**TOTAL**	**795,0**	4	**TOTAL**	**795,0**

TABELUL 4.21

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A”

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	115,0	1	Venituri din exploatare	150,0
2	Cheltuieli financiare	22,5	2	Venituri financiare	5,0
3	Cheltuieli extraordinare	35,0	3	Venituri extraordinare	7,5
4	Impozit pe profit	–			
5	Rezultat net	10,0			
6	**TOTAL**	**162,5**	4	**TOTAL**	**162,5**

Considerăm, de asemenea, că procentajul de control şi cel de interes ale societății dominante „SM” în unitatea „A” reprezintă 57% şi, respectiv, 60%. Având în vedere procentajul de control menționat, reiese că entitatea dominantă exercită asupra celei de-a doua întreprinderi un control exclusiv. Aceasta va fi consolidată deci prin metoda integrării globale, iar contul de rezultate agregat al celor două societăți este ilustrat cu ajutorul tabelului 4.22.

TABELUL 4.22

CONTUL DE REZULTATE AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM” ŞI „A”

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	565,0	1	Venituri din exploatare	770,0
2	Cheltuieli financiare	172,5	2	Venituri financiare	180,0
3	Cheltuieli extraordinare	35,0	3	Venituri extraordinare	7,5
4	Impozit pe profit	31,2			
5	Rezultat net	153,8[1]			
6	**TOTAL**	**957,5**	4	**TOTAL**	**957,5**

Din partajarea rezultatului filialei „A”, conform procentajului de interes între grup (60%) şi interesele minoritare (40%), rezultă următoarele:

♦ rezultat grup = 163.800 lei$_{„SM”}$ + (– 10.000 lei$_{„A”}$) x 60% = 163.800 lei$_{„SM”}$ + (– 6.000 lei$_{„A”}$) = 157.800 lei;

♦ rezultat aferent participațiilor minoritare = – 10.000 lei$_{„A”}$ x 40% = = – 4.000 lei.

Utilizând datele obținute şi presupunând că între cele două întreprinderi nu există operațiuni care să afecteze contul de rezultate, situația contului de pro-

[1] 163.800 lei $_{„SM”}$ + (- 10.000 lei $_{„A”}$) = ***153.800 lei.***

fit şi pierdere consolidat al grupului „SMA" este redată în tabelul 4.23.

TABELUL 4.23

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	565,0	1	Venituri din exploatare	770,0
2	Cheltuieli financiare	172,5	2	Venituri financiare	180,0
3	Cheltuieli extraordinare	35,0	3	Venituri extraordinare	7,5
4	Impozit pe profit	31,2			
5.	**Rezultat net „SM"**	**163,8**			
6	*Rezultat societăţi integrate*	*10,0*			
7	Rezultat întreprinderi asociate	–			
8	**Rezultat ansamblu consolidat** (rd.5 + rd.6 + rd.7)	**153,8**			
9	***Rezultat aferent participaţiilor minoritare***	*4,0*			
10	***Rezultat grup***	***157,8***			
11	**TOTAL** (rd.1 + rd.2 + rd.3 + + rd.4 + rd.8)	**957,5**	4	**TOTAL**	**957,5**

Dacă numărul societăţilor reţinute în perimetrul de consolidare este mic, atunci întocmirea tabloului contului de profit şi pierdere consolidat conduce la obţinerea aceloraşi rezultate (tabelul 4.24).

TABELUL 4.24

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mil lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	620,0	150,0	770,0	–	770,0
Cheltuieli de exploatare	450,0	115,0	565,0	–	565,0
Rezultat din exploatare	**170,0**	**35,0**	**205,0**	–	**205,0**
Venituri financiare	175,0	5,0	180,0	–	180,0
Cheltuieli financiare	150,0	22,5	172,5	–	172,5
Rezultat financiar	**25,0**	**- 17,5**	**7,5**	–	**7,5**
REZULTAT CURENT:					
- Profit	**195,0**	**17,5**	**212,5**	–	**212,5**
- Pierdere	–	–	–	–	–
Venituri extraordinare	–	7,5	7,5	–	7,5
Cheltuieli extraordinare	–	35,0	35,0	–	35,0

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
REZULTAT EXTRAORDINAR:					
- Profit	**–**	**–**	**–**	**–**	**–**
- Pierdere	**–**	**27,5**	**27,5**	**–**	**27,5**
VENITURI TOTALE	**795,0**	**162,5**	**957,5**	**–**	**957,5**
CHELTUIELI TOTALE	**600,0**	**172,5**	**772,5**	**–**	**772,5**
REZULTAT BRUT:					
- Profit	**195,0**	**–**	**195,0**	**–**	**185,0**
- Pierdere	**–**	**10,0**	**10,0**	**–**	**–**
IMPOZIT PE PROFIT	**31,2**	**–**	**31,2**	**–**	**31,2**
REZULTAT NET	**163,8**	**- 10,0**	**153,8**	-163,8-(-10,0)	**–**
Rezultat societăți integrate	**–**	*- 10,0*	*- 10,0*	**–**	*- 10,0*
Rezultat întreprinderi asociate	**–**	**–**	**–**	**–**	**–**
Rezultat ansamblu consolidat	**163,8**	**- 10,0**	**153,8**	**–**	**153,8**
Rezultat aferent participațiilor minoritare	**–**	**–**	**–**	- 4,0	***- 4,0***
Rezultat grup	**–**	**–**	**–**	163,8-6,0	***157,8***

4.2. Metoda integrării proporționale

Această metodă este specifică societăților aflate sub control conjugat, fiind o formă particulară a integrării globale. Metoda analizată preia doar cota-parte din patrimoniul societăților integrate proporțional, în raport cu fracțiunea de capital investit în aceste entități (PI), făcând abstracție de partea cuvenită celorlalți acționari.

În bilanțul consolidat valoarea titlurilor societăților dependente deținute de unitatea consolidantă este înlocuită, aşadar, doar cu partea ce reprezintă procentajul de interes al acesteia în capitalurile proprii ale entităților consolidate. Contul de profit şi pierdere consolidat va prelua, în mod asemănător, elementele de venituri şi de cheltuieli ale societății-mamă şi, proporțional, elementele de venituri şi de cheltuieli ale unităților controlate în comun în conformitate, de asemenea, cu procentajul de interes deținut de întreprinderea dominantă.

În situația în care conturile anuale ale societăților ce urmează a fi consolidate sunt structurate de o asemenea manieră încât integrarea globală, şi cu atât mai mult cea proporțională, nu este posibilă sau nu reflectă imaginea fidelă, aceste întreprinderi vor fi consolidate prin metoda punerii în echivalență.

4.2.1. Consolidarea prin metoda integrării proporționale

Această metodă constă în includerea în bilanțul consolidat al asociatului a părții care i se cuvine atât din activele entității pe care o controlează în comun, cât și din datoriile acesteia pentru care el este răspunzător. Contul de profit și pierdere consolidat al antreprenorului va cuprinde și partea sa din veniturile și cheltuielile societății controlate în comun. Acest cont va prelua, prin urmare, la elementele proprii de venituri și de cheltuieli, elementele similare ale unității consolidate, corespunzător procentajului de interes deținut de întreprinderea consolidantă în entitatea controlată.

Metoda integrării proporționale constă în parcurgerea următoarelor etape:

a) adunarea la situațiile financiare individuale ale societății-mamă a unei cote-părți din posturile bilanțului și din elementele contului de profit și pierdere ale entității controlate, după eventuale retratări, pentru a le armoniza cu principiile contabile ale grupului. Proporțional sunt adunate linie cu linie posturile bilanțului și elementele contului de profit și pierdere ale societății consolidate la cele ale întreprinderii-mamă. Totodată, valoarea titlurilor deținute de societatea consolidantă în entitatea controlată este substituită, în bilanțul consolidat, cu cota-parte din capitalul propriu al acesteia care revine unității care consolidează, determinată în raport cu procentajul de interes al societății-mamă în entitatea supusă controlului conjugat;

b) eliminarea operațiunilor reciproce, a profiturilor interne, precum și a participațiilor între entitățile consolidate.

Cele menționate cu privire la metoda integrării proporționale pot fi rezumate astfel[1]:

- integrarea unei cote-părți din activele, pasivele, cheltuielile și veniturile întreprinderii consolidate în elementele corespunzătoare ale societății-mamă;
- eliminarea titlurilor deținute de către societatea deținătoare;
- punerea în evidență a drepturilor grupului în rezervele și rezultatele societăților consolidate.

[1] F. Colinet, Op. cit., p. 23.

4.2.1.1. Bilanțul consolidat

Aplicarea metodei integrării proporționale, spre deosebire de cea a integrării globale, nu presupune luarea în considerare a intereselor asociaților externi (adică a interesului minoritar) asupra capitalurilor proprii și a rezultatului societăților dominate. Acest lucru se datorează faptului că interesele minoritare corespund unor societăți care, împreună cu întreprinderea dominantă, partajează în mod colegial controlul și participă, la rândul lor, la întocmirea de situații financiare consolidate distincte.

În bilanțul consolidat posturile „Rezultat aferent participațiilor minoritare" și „Participații minoritare" vor avea, potrivit celor menționate, întotdeauna valoarea zero. Modalitatea de întocmire a bilanțului consolidat, indiferent de metoda de consolidare folosită, se poate realiza fie prin intermediul tabloului bilanțului consolidat, fie cu ajutorul jurnalului de consolidare. Alegerea uneia dintre aceste variante depinde de numărul de societăți care formează grupul.

4.2.1.1.1. Tabloul bilanțului consolidat

În cazul în care numărul întreprinderilor reținute în perimetrul de consolidare este mic, întocmirea bilanțului consolidat se poate realiza prin intermediul tabloului bilanțului consolidat datorită spațiului fizic redus pe care acesta îl oferă.

Pentru înțelegerea modalității de aplicare a metodei integrării proporționale prin folosirea tabloului de consolidare se consideră că societatea „SM" controlează, în baza unui acord contractual, întreprinderea „A" împreună cu alte două societăți. Procentajul de control deținut de societatea-mamă în entitatea controlată coincide cu cel de interes și este de 30% (fig. 4.3).

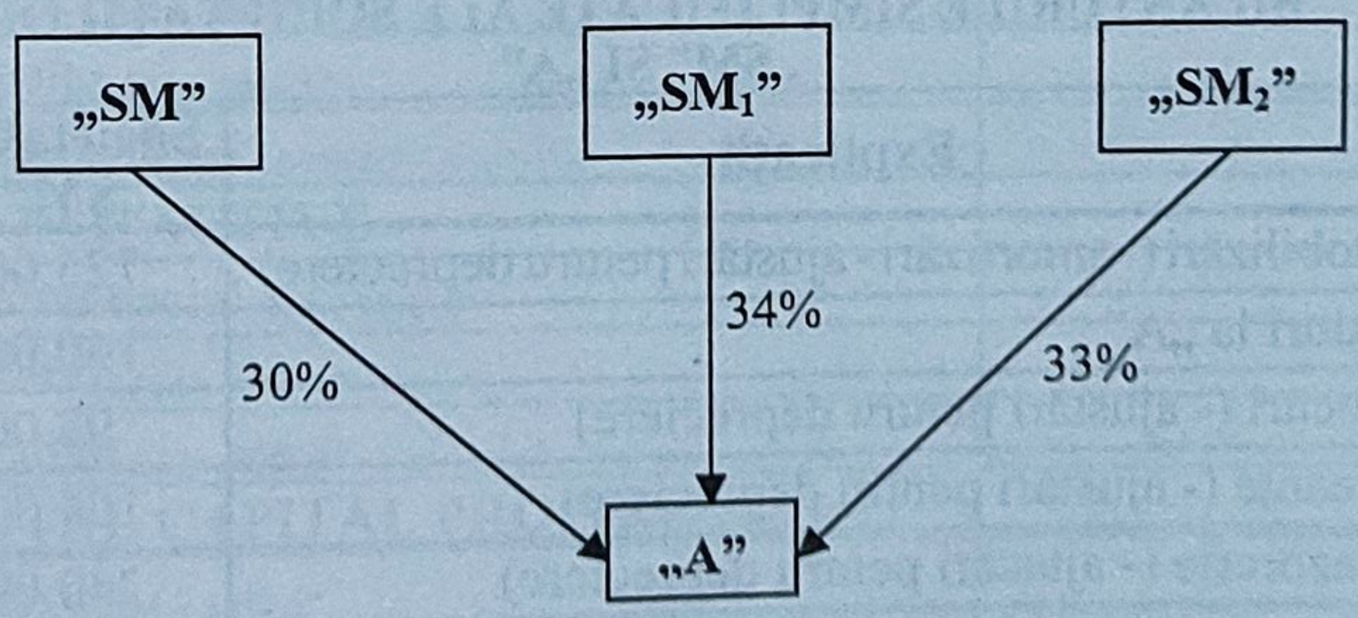

Fig. 4.3. Entitate controlată în comun

Din fig. 4.3 se observă că între „SM" și celelalte societăți care controlează unitatea „A" nu există nici o legătură financiară. Partea necontrolată de „SM" va reveni, prin urmare, entităților „SM_1" și „SM_2" care, la rândul lor, întocmesc situații financiare consolidate. Situația elementelor de active, de capitaluri proprii și de datorii ale celor două societăți („SM" și „A") se prezintă în tabelul 4.25.

TABELUL 4.25

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări	800.000	500.000
2	Titluri la „A"	140.000	–
3	Stocuri	100.000	220.000
4	Creanțe	110.000	140.000
5	Trezorerie	250.000	180.000
6	Capital social	977.000	500.000
7	Rezerve	120.000	90.000
8	Rezultat	50.000	40.000
9	Amortizarea imobilizărilor	75.000	150.000
10	Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	2.000	5.000
11	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	–	15.000
12	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	6.000	–
13	Ajustări pentru deprecierea conturilor de trezorerie	10.000	30.000
14	Datorii	160.000	210.000

Potrivit datelor din tabelul de mai sus, rezultă că bilanțurile simplificate ale societăților „SM" și „A" sunt surprinse în tabelul 4.26.

TABELUL 4.26

BILANȚURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări (- amortizări - ajustări pentru depreciere)	725.000	350.000
2	Titluri la „A"	140.000	–
3	Stocuri (- ajustări pentru depreciere)	98.000	200.000
4	Creanțe (- ajustări pentru depreciere)	104.000	140.000
5	Trezorerie (- ajustări pentru depreciere)	240.000	150.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.307.000**	**840.000**

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM”	Societatea „A”
7	Capital social	977.000	500.000
8	Rezerve	120.000	90.000
9	Rezultat	50.000	40.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.147.000**	**630.000**
11	Datorii	160.000	210.000
12	**TOTAL PASIVE**	**1.307.000**	**840.000**

Având în vedere procentajul de control deținut de societatea-mamă (30%) şi admițând că nu există motive pentru ca entitatea „A” să nu fie consolidată şi nici incompatibilități între conturile individuale ale societăților „SM” şi „A”, reiese că ultima societate face parte din perimetrul de consolidare. Deținerea de către întreprinderea consolidantă, împreună cu alți doi antreprenori, potrivit înțelegerii contractuale, a unui procentaj de control de 30% în societatea „A” asigură posibilitatea controlării în comun a acestei entități şi, în consecință, aplicarea metodei integrării proporționale pentru unitatea „A”.

Odată stabilite aceste aspecte se poate trece la aplicarea primei etape a metodei, şi anume la agregarea proporțională (post cu post) a bilanțurilor celor două societăți. Ținând seama de datele din tabelul 4.26 şi de procentajul de interes deținut de întreprinderea consolidantă (30%), elementele din bilanțul entității controlate sunt adunate proporțional, rând cu rând, la cele ale societății-mamă, rezultând astfel bilanțul agregat (tabelul 4.27).

TABELUL 4.27

BILANȚUL AGREGAT (CUMULAT) AL SOCIETĂȚILOR „SM” ŞI 30% „A”

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM+30% A”
1	Imobilizări$_{„SM + 30\% A”}$	830.000
2	Titluri la „A”	140.000
3	Stocuri$_{„SM + 30\% A”}$	158.000
4	Creanțe$_{„SM + 30\% A”}$	146.000
5	Trezorerie$_{„SM + 30\% A”}$	285.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.559.000**
7	Capital social$_{„SM + 30\% A”}$	1.127.000
8	Rezerve$_{„SM + 30\% A”}$	147.000
9	Rezultat$_{„SM + 30\% A”}$	62.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**$_{„SM + 30\% A”}$	**1.336.000**
11	Datorii$_{„SM + 30\% A”}$	223.000
12	**TOTAL PASIVE**	**1.559.000**

Determinarea cotei-părți din capitalul propriu și din rezultatul întreprinderii controlate în comun care revine societății-mamă, în concordanță cu procentajul de interes pe care aceasta îl are în entitatea supusă controlului conjugat, este surprinsă în tabelul 4.28.

TABELUL 4.28

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ȘI A REZULTATULUI SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A"

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA" (30%„A")
1	Capital social„A"	500.000 x 30% = 150.000
2	Rezerve„A"	90.000 x 30% = 27.000
3	**Capital propriu„A"** *(fără rezultat)*	**177.000**
4	Titluri la „A" *(la valoarea de intrare)*	140.000
5	Diferențe (rd. 3- rd. 4)	**+ 37.000**
6	**Rezultat„A"**	40.000 x 30% = **12.000**

Întocmirea bilanțului consolidat se realizează odată cu parcurgerea ultimei etape a acestei metode. Ea constă în eliminarea din bilanțul agregat a titlurilor deținute de societatea-mamă în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu și din rezultatul entității controlate care revine întreprinderii consolidante. Folosind datele din tabelele anterioare (4.27 și 4.28) și făcând eliminările specifice ultimei etape, rezultă că elementele de capital propriu din bilanțul consolidat au următoarele valori:

- ♦ capital social = 1.127.000 lei$_{„SM+30\%A"}$ – 150.000 lei$_{30\%\ „A"}$ = 977.000 lei;
- ♦ rezerve = 120.000 lei$_{„SM"}$ + 37.000 lei$_{diferență}$ = 157.000 lei;
- ♦ rezultat grup = 50.000 lei$_{„SM"}$ + 12.000 lei$_{30\%\ „A"}$ = 62.000 lei.

Bilanțul consolidat al grupului „SMA", după parcurgerea ultimei etape a metodei integrării proporționale, se prezintă în tabelul 4.29.

TABELUL 4.29

BILANȚUL CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA"
1	Imobilizări	830.000
2	Titluri la „A"	–
3	Titluri puse în echivalență[1]	–

[1] Acest post va avea valori diferite de zero doar în situația în care o entitate este consolidată prin *metoda punerii în echivalență.*

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA”
4	Stocuri	158.000
5	Creanțe	146.000
6	Trezorerie	285.000
7	**TOTAL ACTIVE**	**1.419.000**
8	Capital social[1]	977.000
9	Rezerve[2]	157.000
10	*Rezultat grup*	*62.000*
11	*Rezultat aferent participațiilor minoritare*	–
12	*Participații minoritare*	–
13	Datorii	223.000
14	**TOTAL PASIVE**	**1.419.000**

Sub rezerva că pentru un număr mic de societăți se poate folosi tabloul bilanțului consolidat şi utilizând datele din tabelele 4.26-4.28, ilustrăm în continuare etapele care se au în vedere în aplicarea metodei integrării proporționale (tabelul 4.30).

TABELUL 4.30

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat (SM+30%A)	Eliminări	Bilanț consolidat
Imobilizări	725	350	830	–	830
Titluri la „A”	140	–	140	- 140	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	–	–
Stocuri	98	200	158	–	158
Creanțe	104	140	146	–	146
Trezorerie	240	150	285	–	285
TOTAL ACTIVE	**1.307**	**840**	**1.559**	**- 140**	**1.419**
Capital social	977	500	1.127	- 150	977
Rezerve	120	90	147	- 27 + 37	157
Rezultat	50	40	62	- 50 - 12	–
Datorii	160	210	223	–	223

[1]Capitalul social în bilanțul consolidat rămâne, în toate cazurile, capitalul social al societății consolidante.

[2]Prin acest element se înțeleg rezervele societății dominante „SM” care se majorează sau se diminuează odată cu partajarea capitalului propriu (fără rezultat) al entității controlate în comun devenind, în urma procesului de consolidare, ***rezerva grupului „SMA”***.

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA”
4	Stocuri	158.000
5	Creanțe	146.000
6	Trezorerie	285.000
7	**TOTAL ACTIVE**	**1.419.000**
8	Capital social[1]	977.000
9	Rezerve[2]	157.000
10	*Rezultat grup*	*62.000*
11	*Rezultat aferent participațiilor minoritare*	–
12	*Participații minoritare*	–
13	Datorii	223.000
14	**TOTAL PASIVE**	**1.419.000**

Sub rezerva că pentru un număr mic de societăți se poate folosi tabloul bilanțului consolidat şi utilizând datele din tabelele 4.26-4.28, ilustrăm în continuare etapele care se au în vedere în aplicarea metodei integrării proporționale (tabelul 4.30).

TABELUL 4.30

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat (SM+30%A)	Eliminări	Bilanț consolidat
Imobilizări	725	350	830	–	830
Titluri la „A”	140	–	140	- 140	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	–	–
Stocuri	98	200	158	–	158
Creanțe	104	140	146	–	146
Trezorerie	240	150	285	–	285
TOTAL ACTIVE	**1.307**	**840**	**1.559**	**- 140**	**1.419**
Capital social	977	500	1.127	- 150	977
Rezerve	120	90	147	- 27 + 37	157
Rezultat	50	40	62	- 50 - 12	–
Datorii	160	210	223	–	223

[1]Capitalul social în bilanțul consolidat rămâne, în toate cazurile, capitalul social al societății consolidante.

[2]Prin acest element se înțeleg rezervele societății dominante „SM” care se majorează sau se diminuează odată cu partajarea capitalului propriu (fără rezultat) al entității controlate în comun devenind, în urma procesului de consolidare, ***rezerva grupului „SMA”***.

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat (SM+30%A)	Eliminări	Bilanț consolidat
Rezultat grup	–	–	–	+ 50 + 12	*62*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	–	–
Participații minoritare	–	–	–	–	–
TOTAL PASIVE	**1.307**	**840**	**1.559**	**- 140**	**1.419**

Dacă unitatea controlată în comun înregistrează o pierdere la finele exercițiului, aceasta este preluată de societatea-mamă proporțional cu procentajul de interes pe care îl deține în entitatea consolidată. Reliefarea acestui aspect are la bază datele prevăzute în tabelul 4.31.

TABELUL 4.31

BILANȚURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂȚILOR „SM” ȘI „A”

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Imobilizări (- amortizări - ajustări pentru depreciere)	725.000	300.000
2	Titluri la „A”	140.000	–
3	Stocuri (- ajustări pentru depreciere)	98.000	60.000
4	Creanțe (- ajustări pentru depreciere)	104.000	40.000
5	Trezorerie (- ajustări pentru depreciere)	240.000	120.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.307.000**	**520.000**
7	Capital social	977.000	400.000
8	Rezerve	120.000	60.000
9	Rezultat	50.000	- 10.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.147.000**	**450.000**
11	Datorii	160.000	70.000
12	**TOTAL PASIVE**	**1.307.000**	**520.000**

Presupunând că interesul consolidantei în societatea controlată în comun „A” este tot de 30%, modul de partajare a capitalului propriu și a rezultatului acestei entități se prezintă în tabelul următor.

TABELUL 4.32

PARTAJAREA CAPITALULUI PROPRIU ȘI A REZULTATULUI SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A”

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA” (30%„A”)
1	Capital social„A”	400.000 x 30% = 120.000
2	Rezerve„A”	60.000 x 30% = 18.000

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA" (30%„A")
3	**Capital propriu$_{„A"}$** *(fără rezultat)*	**138.000**
4	Titluri la „A" *(la valoarea de intrare)*	140.000
5	Diferențe (rd. 3- rd. 4)	**– 2.000**
6	**Rezultat$_{„A"}$**	**– 10.000 x 30% = – 3.000**

Folosind datele din tabelele 4.31 și 4.32 și urmând același raționament cu cel din exemplul precedent, reiese că bilanțul consolidat întocmit de societatea-mamă „SM" poate fi redat prin intermediul tabelului 4.33.

TABELUL 4.33

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mii lei -

Explicații	Bilanț „SM"	Bilanț „A"	Bilanț agregat (SM+30% A)	Eliminări	Bilanț consolidat
Imobilizări	725	300	815	–	815
Titluri la „A"	140	–	140	- 140	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	–	–
Stocuri	98	60	116	–	116
Creanțe	104	40	116	–	116
Trezorerie	240	120	276	–	276
TOTAL ACTIVE	**1.307**	**5.20**	**1.463**	**- 140**	**1.323**
Capital social	977	400	1.097	- 120	977
Rezerve	120	60	138	- 18 - 2	118
Rezultat	50	- 10	47	- 50 - (- 3)	–
Datorii	160	70	181	–	181
Rezultat grup	–	–	–	+ 50 - 3	*47*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	–	–
Participații minoritare	–	–	–	–	–
TOTAL PASIVE	**1.307**	**520**	**1.463**	**- 140**	**1.323**

4.2.1.1.2. Jurnalul de consolidare

Datorită spațiului limitat pe care îl oferă tabloul bilanțului consolidat, acesta este util doar în cazul în care numărul societăților consolidate nu este mare. În situația în care organigrama grupului este complexă și cuprinde un

număr mare de întreprinderi, acesta nu mai este utilizat. Locul lui este luat de către jurnalul de consolidare care va surprinde, de asemenea, toate etapele care trebuie parcurse în aplicarea metodei integrării proporţionale.

Plecând de la datele din tabelul 4.26, prima etapă a metodei integrării proporţionale, care constă în agregarea posturilor bilanţurilor celor două entităţi corespunzător procentajului de interes deţinut de societatea-mamă în unitatea controlată în comun (30% „A"), este evidenţiată în felul următor[1]:

%	=	%	**1.559**	**1.559**
Imobilizări$_{„SM"}$		Capital social$_{„SM"}$	725	977
Titluri la „A"		Rezerve	140	120
Stocuri$_{„SM"}$		Rezultat$_{„SM"}$	98	50
Creanţe$_{„SM"}$		Datorii$_{„SM"}$	104	160
Trezorerie$_{„SM"}$		Capital social$_{30\%\ „A"}$	240	150
Imobilizări$_{30\%\ „A"}$		Rezerve$_{30\%\ „A"}$	105	27
Stocuri$_{30\%\ „A"}$		Rezultat$_{30\%\ „A"}$	60	12
Creanţe$_{30\%\ „A"}$		Datorii$_{30\%\ „A"}$	42	63
Trezorerie$_{30\%\ „A"}$			45	

Cumulând elementele de activ care fac parte din aceeaşi categorie şi pe cele de datorii ale societăţilor „SM" şi „A", articolul precedent poate fi scris şi sub forma:

%	=	%	**1.559**	**1.559**
Imobilizări$_{„SM + 30\%\ A"}$		Capital social$_{„SM"}$	830	977
Titluri la „A"		Rezerve	140	120
Stocuri$_{„SM + 30\%\ A"}$		Rezultat$_{„SM"}$	158	50
Creanţe$_{„SM + 30\%\ A"}$		Capital social$_{30\%\ „A"}$	146	150
Trezorerie$_{„SM + 30\%\ A"}$		Rezerve$_{30\%\ „A"}$	285	27
		Rezultat$_{30\%\ „A"}$		12
		Datorii$_{„SM + 30\%\ A"}$		223

În urma întocmirii acestui articol contabil, situaţia elementelor de active, de capitaluri proprii şi de datorii ale grupului „SMA" este următoarea:

♦ pentru elementele de active:

D	Imobilizări	C
830		

D	Titluri la „A"	C
140		

D	Stocuri	C
158		

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

D	Creanțe	C
146		

D	Trezorerie	C
285		

♦ pentru elementele de capitaluri proprii și de datorii:

D	Capital social „SM"	C
		977

D	Rezerve	C
		120

D	Rezultat „SM"	C
		50

D	Capital social 30% „A"	C
		150

D	Rezerve 30% „A"	C
		27

D	Rezultat 30% „A"	C
		12

D	Datorii „SM+30%A"	C
		223

Parcurgerea următoarei etape presupune eliminarea titlurilor deținute de societatea-mamă în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu al întreprinderii consolidate care revine entității consolidante. Transferarea rezultatului societății-mamă la rezultatul grupului reprezintă, totodată, înregistrarea cu care se încheie ultima etapă a metodei integrării proporționale. Aceste aspecte sunt evidențiate astfel:

%	=	%	189	189
Capital social 30% „A"		Titluri la „A"	150	140
Rezerve 30% „A"		Rezerve	27	37
Rezultat 30% „A"		Rezultat grup	12	12
Rezultat „SM"	=	Rezultat grup	50	50

Se observă din cele prezentate că au fost eliminate atât capitalul social, rezervele și rezultatul entității controlate în comun „A" [care revin, conform procentajului de interes (30%), întreprinderii consolidante „SM"], cât și titlurile deținute la aceasta de societatea dominantă, apărând și elemente specifice consolidării (rezerve și rezultat grup). Situația elementelor afectate de întocmirea ultimelor articole contabile este următoarea:

D	Capital social 30% „A"	C
150		150

D	Rezerve 30% „A"	C
27		27

D	Rezultat 30% „A"	C
12		12

D	Titluri la „A"	C
140		140

D	Rezerve	C
		120
		37

D	Rezultat „SM"	C
50		50

D	Rezultat grup	C
		12
		50

Dacă se au în vedere toate înregistrările contabile efectuate, reiese că:

♦ elementele de active, în valoare totală de 1.419.000 lei, au următoarea componență:

D	Imobilizări	C
830		
	Sf_d	830

D	Stocuri	C
158		
	Sf_d	158

D	Creanțe	C
146		
	Sf_d	146

D	Trezorerie	C
285		
	Sf_d	285

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, tot în sumă de 1.419.000 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social „SM”	C
		977
Sf_c	977	

D	Rezerve	C
		120
		37
Sf_c	157	

D	Rezultat grup	C
		12
		50
Sf_c	62	

D	Datorii	C
		223
Sf_c	223	

Din situația analizată rezultă că entitatea controlată în comun a raportat profit la finele anului. Să analizăm şi modul de evidențiere în jurnalul de consolidare a cazului în care societatea dominată înregistrează pierderi la sfârşitul exercițiului financiar. Consolidarea întreprinderii „A” prin metoda integrării proporționale are la bază datele din tabelele 4.31 şi 4.32. Operațiunile care se contabilizează, precum şi elementele patrimoniale afectate, redate cu ajutorul Cărții-mari, sunt următoarele[1]:

a) cumularea proporțională a posturilor bilanțiere ale unității controlate cu cele ale societății-mamă:

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

%	=	%		**1.463**	**1.436**
Imobilizări„SM + 30% A"		Capital social„SM"		815	977
Titluri la „A"		Rezerve		140	120
Stocuri„SM + 30% A"		Rezultat„SM"		116	50
Creanțe„SM + 30% A"		Capital social30% „A"		116	120
Trezorerie„SM + 30% A"		Rezerve30% „A"		276	18
		Rezultat30% „A"			3
		Datorii„SM + 30% A"			181

D	Imobilizări	C
815		

D	Titluri la „A"	C
140		

D	Stocuri	C
116		

D	Creanțe	C
116		

D	Trezorerie	C
276		

D	Capital social„SM"	C
		977

D	Rezerve	C
		120

D	Rezultat„SM"	C
		50

D	Capital social30% „A"	C
		120

D	Rezerve30% „A"	C
		18

D	Rezultat30% „A"	C
		3

D	Datorii„SM+30%A"	C
		181

b) eliminarea titlurilor deținute de întreprinderea consolidantă la entitatea „A" în corespondență cu cota-parte care îi revine din capitalul propriu al acesteia, precum şi transferarea rezultatului societății-mamă la rezultatul grupului:

%	=	%		**135**	**135**
Capital social30% „A"		Titluri la „A"		120	140
Rezerve30% „A"		Rezerve		18	2
Rezultat30% „A"		Rezultat grup		3	3
Rezultat„SM"	=	Rezultat grup		50	50

D	Capital social30% „A"	C
120		120

D	Rezerve30% „A"	C
18		18

D	Rezultat30% „A"	C
3		3

D	Titluri la „A"	C
140		140

D	Rezerve	C
		120
		2

D	Rezultat„SM"	C
50		50

D	Rezultat grup	C
		3
		50

După întocmirea articolelor contabile menționate la lit. a) - b) se constată că:

♦ activele sunt în valoare totală de 1.323.000 lei şi au următoarea componență:

D	Imobilizări	C
815		
	Sf_d	815

D	Stocuri	C
116		
	Sf_d	116

D	Creanțe	C
116		
	Sf_d	116

D	Trezorerie	C
276		
	Sf_d	276

♦ elementele de capital propriu şi de datorii sunt de asemenea în sumă de 1.323.000 lei şi se prezintă astfel:

D	Capital social „SM"	C
		977
Sf_c	977	

D	Rezerve	C
		120
		2
Sf_c	118	

D	Rezultat grup	C
		3
		50
Sf_c	47	

D	Datorii	C
		181
Sf_c	181	

4.2.1.2. Contul de profit şi pierdere consolidat

Ca şi în situația întocmirii bilanțului consolidat, operațiunea de consolidare a contului de rezultate prin metoda integrării proporționale presupune parcurgerea mai multor etape. În prima etapă are loc cumularea proporțională a elementelor conturilor individuale de rezultate ale întreprinderilor consolidate cu cele ale societății-mamă, obținându-se contul de rezultate al societăților integrate. În cadrul acestuia sunt reflectate rezultatele obținute de către toate unitățile cuprinse în perimetrul de consolidare care sunt controlate de către societatea-mamă exclusiv sau în comun cu alte întreprinderi.

Nu numai atât. În cazul consolidării unei societăți prin metoda integrării proporționale, participațiile minoritare care vizează contul de profit şi pier-

dere consolidat vor avea întotdeauna valoarea zero, întrucât ele nu există. Aceste „interese minoritare" sunt reprezentate de către ceilalți antreprenori care controlează în comun o unitate şi care întocmesc, eventual, propriile situații financiare consolidate.

O mai bună înțelegere a modalității de întocmire a contului de profit şi pierdere consolidat, în situația în care societățile dependente sunt consolidate prin metoda integrării proporționale, are la bază contul de profit şi pierdere a entităților „SM" (tabelul 4.34) şi „A" (tabelul 4.35). Dintre unitățile menționate, prima este întreprindere consolidantă.

TABELUL 4.34

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDANTE „SM"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	250,0	1	Venituri din exploatare	340,0
2	Cheltuieli financiare	100,0	2	Venituri financiare	125,0
3	Cheltuieli extraordinare	30,0	3	Venituri extraordinare	10,0
4	Impozit pe profit	15,2			
5	Rezultat net	79,8			
6	**TOTAL**	**475,0**	4	**TOTAL**	**475,0**

TABELUL 4.35

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	140,0	1	Venituri din exploatare	190,0
2	Cheltuieli financiare	40,0	2	Venituri financiare	20,0
3	Cheltuieli extraordinare	–	3	Venituri extraordinare	–
4	Impozit pe profit	4,8			
5	Rezultat net	25,2			
6	**TOTAL**	**210,0**	4	**TOTAL**	**210,0**

Considerăm că societatea-mamă „SM" controlează în comun, cu alți doi asociați, entitatea „A", iar procentajul de control şi cel de interes ale primei întreprinderi în cea de-a doua coincid **(PC = PI = 35%)**. Presupunem, de asemenea, că între cele două unități nu există operațiuni reciproce care să necesite eliminarea efectelor acestora din conturile lor individuale de rezultate.

Din cele menționate reiese că întreprinderea-mamă exercită asupra celei de-a doua societăți un control conjugat. Aceasta din urmă va fi consolidată, în consecință, prin metoda integrării proporționale. Întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat constă, prin urmare, în agregarea proporțională, corespunzător procentajului de interes deținut de societatea-mamă (35%), a elementelor contului de rezultate ale entității controlate cu cele ale contului de profit şi pierdere al unității „SM". Aspectele menționate sunt surprinse cu ajutorul tabelului 4.36.

TABELUL 4.36

CONTUL DE REZULTATE AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR „SM" ŞI 35% „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	299,0	1	Venituri din exploatare	406,5
2	Cheltuieli financiare	114,0	2	Venituri financiare	132,0
3	Cheltuieli extraordinare	30,0	3	Venituri extraordinare	10,0
4	Impozit pe profit	16,88			
5	Rezultat net	88,62			
6	**TOTAL**	**548,5**	4	**TOTAL**	**548,5**

Integrarea proporțională nu implică punerea în evidență a participațiilor minoritare în capitalul sau în rezultatele societății dominate. Luând în considerare şi datele din tabelul 4.36, situația contului de rezultate consolidat al grupului „SMA" se prezintă în tabelul 4.37.

TABELUL 4.37

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	299,0	1	Venituri din exploatare	406,5
2	Cheltuieli financiare	114,0	2	Venituri financiare	132,0
3	Cheltuieli extraordinare	30,0	3	Venituri extraordinare	10,0
4	Impozit pe profit	16,88			
5	**Rezultat net „SM"**	**79,8**			
6	*Rezultat societăți integrate*	*8,82*[1]			

[1] 25.200 lei „A" x 35% = ***8.820 lei***.

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
7	Rezultat întreprinderi asociate	–			
8	**Rezultat ansamblu consolidat** (rd.5 + rd.6 + rd.7)	**88,62**			
9	***Rezultat aferent participațiilor minoritare***	**–**			
10	***Rezultat grup***	***88,62***			
11	**TOTAL** (rd.1 + rd.2 + rd.3 + + rd.4 + rd.8)	**548,5**	**4**	**TOTAL**	**548,5**

Având în vedere datele din exemplul analizat și presupunând că numărul societăților cuprinse în consolidare este suficient de mic, redăm în tabelul 4.38 tabloul contului de rezultate consolidat întocmit prin metoda integrării proporționale.

TABELUL 4.38

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat (SM+35%A)	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	340,0	190,0	406,5	–	406,5
Cheltuieli de exploatare	250,0	140,0	299,0	–	299,0
Rezultat din exploatare	**90,0**	**50,0**	**107,5**	–	**107,5**
Venituri financiare	125,0	20,0	132,0	–	132,0
Cheltuieli financiare	100,0	40,0	114,0	–	114,0
Rezultat financiar	**25,0**	**- 20,0**	**18,0**	–	**18,0**
REZULTAT CURENT:					
- Profit	**115,0**	**30,0**	**125,5**	–	**125,5**
- Pierdere	–	–	–	–	–
Venituri extraordinare	10,0	–	10,0	–	10,0
Cheltuieli extraordinare	30,0	–	30,0	–	30,0
REZULTAT EXTRAORDINAR:					
- Profit	–	–	–	–	–
- Pierdere	**20,0**	–	**20,0**	–	**20,0**
VENITURI TOTALE	**475,0**	**210,0**	**548,5**	–	**548,5**
CHELTUIELI TOTALE	**380,0**	**180,0**	**443,0**	–	**443,0**

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat (SM+35%A)	Eliminări	Rezultat consolidat
REZULTAT BRUT:					
- Profit	**95,0**	**30,0**	**105,5**	**–**	**105,5**
- Pierdere	**–**	**–**	**–**	**–**	**–**
IMPOZIT PE PROFIT	**15,2**	**4,8**	**16,88**	**–**	**16,88**
REZULTAT NET	**79,8**	**25,2**	**88,62**	**- 79,8-8,82**	**–**
Rezultat societăți integrate	–	*8,82*	*8,82*	–	*8,82*
Rezultat întreprinderi asociate	–	–	–	–	–
Rezultat ansamblu consolidat	**79,8**	**8,82**	**88,62**	–	**88,62**
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	–	–
Rezultat grup	–	–	–	79,8+8,82	***88,62***

Analizăm, în continuare, situația în care o întreprindere controlată în comun, în proporție de 25%, înregistrează o pierdere la sfârşitul exercițiului financiar. Admitem, în acest sens, situația simplificată a conturilor individuale de profit şi pierdere a societăților „SM” (tabelul 4.39) şi „A” (tabelul 4.40). Dintre unitățile menționate, prima este entitate consolidantă.

TABELUL 4.39

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDANTE „SM”

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	250,0	**1**	Venituri din exploatare	340,0
2	Cheltuieli financiare	100,0	**2**	Venituri financiare	125,0
3	Cheltuieli extraordinare	30,0	**3**	Venituri extraordinare	10,0
4	Impozit pe profit	15,2			
5	Rezultat net	79,8			
6	**TOTAL**	**475,0**	**4**	**TOTAL**	**475,0**

TABELUL 4.40

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A”

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	140	**1**	Venituri din exploatare	150

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
2	Cheltuieli financiare	40	2	Venituri financiare	25
3	Cheltuieli extraordinare	–	3	Venituri extraordinare	–
4	Impozit pe profit	–			
5	Rezultat net	5			
6	**TOTAL**	**175**	4	**TOTAL**	**175**

În conformitate cu datele cuprinse în tabelele 4.39 şi 4.40, întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat constă în agregarea proporţională, corespunzător procentajului de interes deţinut de societatea-mamă (25%), a elementelor contului de rezultate al entităţii controlate cu cele ale contului de profit şi pierdere al unităţii „SM". Acest aspect rezultă din tabelul 4.41.

TABELUL 134

CONTUL DE REZULTATE AGREGAT AL SOCIETĂŢILOR „SM" ŞI 25% „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	285,00	1	Venituri din exploatare	377,50
2	Cheltuieli financiare	110,00	2	Venituri financiare	131,25
3	Cheltuieli extraordinare	30,00	3	Venituri extraordinare	10,00
4	Impozit pe profit	15,20			
5	Rezultat net	78,55[1]			
6	**TOTAL**	**518,75**	4	**TOTAL**	**518,75**

Luând în considerare datele din tabelul 4.41 şi având în vedere că integrarea proporţională nu implică punerea în evidenţă a participaţiilor minoritare în capitalul sau în rezultatele societăţii dominate, reiese că situaţia contului de rezultate consolidat al grupului „SMA" este cea din tabelul 4.42.

TABELUL 4.42

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	285,0	1	Venituri din exploatare	377,5
2	Cheltuieli financiare	110,0	2	Venituri financiare	131,25
3	Cheltuieli extraordinare	30,0	3	Venituri extraordinare	10,0

[1] 79.800 lei „SM" + (- 5.000 lei „A" x 25%) = ***78.550 lei***.

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
4	Impozit pe profit	15,2			
5	**Rezultat net „SM"**	**79,8**			
6	*Rezultat societăți integrate*	*1,25*			
7	Rezultat întreprinderi asociate	–			
8	**Rezultat ansamblu consolidat** (rd.5 + rd.6 + rd.7)	**78,55**			
9	***Rezultat aferent participațiilor minoritare***	–			
10	***Rezultat grup***	*78,55*			
	TOTAL (rd.1 + rd.2 + rd.3 + + rd.4 + rd.8)	**518,75**	**4**	**TOTAL**	**518,75**

Datele din tabelele 4.39 şi 4.40 stau la baza întocmirii tabloului contului de rezultate consolidat prin metoda integrării proporționale. Acesta este redat în tabelul următor.

TABELUL 4.43

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat (SM+25%A)	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	340,0	150,0	377,5	–	377,5
Cheltuieli de exploatare	250,0	140,0	285,0	–	285,0
Rezultat din exploatare	**90,0**	**10,0**	**92,5**	–	**92,5**
Venituri financiare	125,0	25,0	131,25	–	131,25
Cheltuieli financiare	100,0	40,0	110,0	–	110,0
Rezultat financiar	**25,0**	**- 15,0**	**21,25**	–	**21,25**
REZULTAT CURENT:				–	
- Profit	**115,0**	–	**115,0**	–	**115,0**
- Pierdere	–	**5,0**	**1,25**	–	**1,25**
Venituri extraordinare	10,0	–	10,0	–	10,0
Cheltuieli extraordinare	30,0	–	30,0	–	30,0
REZULTAT EXTRAORDINAR:					
- Profit	–	–	–	–	–
- Pierdere	**20,0**	–	**20,0**	–	**20,0**

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat (SM+25%A)	Eliminări	Rezultat consolidat
VENITURI TOTALE	**475,0**	**175,0**	**518,75**	**–**	**518,75**
CHELTUIELI TOTALE	**380,0**	**180,0**	**425,0**	**–**	**425,0**
REZULTAT BRUT:					
- Profit	**95,0**	**–**	**95,0**	**–**	**93,75**
- Pierdere	**–**	**5,0**	**1,25**	**–**	**–**
IMPOZIT PE PROFIT	**15,2**	**–**	**15,2**	**–**	**15,2**
REZULTAT NET	**79,8**	**- 5,0**	**78,55**	**-79,8-(1,25)**	**–**
Rezultat societăți integrate	**–**	*- 1,25*	*- 1,25*	**–**	*- 1,25*
Rezultat întreprinderi asociate	**–**	**–**	**–**	**–**	**–**
Rezultat ansamblu consolidat	**79,8**	**- 1,25**	**78,55**	**–**	**78,55**
Rezultat aferent participațiilor minoritare	**–**	**–**	**–**	**–**	**–**
Rezultat grup	**–**	**–**	**–**	+79,8-1,25	*78,55*

4.3. Metoda punerii în echivalență

Această metodă se aplică acelor întreprinderi asupra cărora societatea consolidantă exercită o influență semnificativă. Deşi în unele țări punerea în echivalență reprezintă o metodă de consolidare, în numeroase țări anglo-saxone aceasta este doar o simplă metodă de evaluare a titlurilor deținute de societatea consolidantă la alte entități, conform căreia participațiile sunt estimate la valoarea lor reală.

4.3.1. Aspecte generale

Aşa cum prevede IAS 28 „Participații în întreprinderile asociate”, cele mai recente situații financiare disponibile ale întreprinderii asociate sunt folosite de investitor în aplicarea metodei punerii în echivalență. Acestea se întocmesc, de obicei, pentru aceeaşi dată ca şi situațiile financiare ale investitorului.

Când datele de raportare ale acestuia şi cele ale întreprinderii asociate sunt diferite, entitatea asociată întocmeşte situații financiare pentru aceeaşi dată cu cea a situațiilor financiare ale investitorului. Dacă acest lucru nu este posibil, atunci se pot folosi situații financiare întocmite pentru o dată de raportare

diferită, cu condiția ca lungimea perioadelor de raportare și orice altă diferență între datele de raportare să fie consecvente de la o perioadă la alta.

În cazul în care datele de raportare sunt diferite, evenimentele semnificative sau tranzacțiile care au loc între investitor și întreprinderea asociată între data situațiilor financiare ale acesteia și data situațiilor financiare ale investitorului vor suferi ajustările necesare. Dacă o entitate asociată folosește alte politici contabile decât cele reținute de investitor pentru tranzacții și evenimente asemănătoare, situațiile financiare întocmite de societatea asociată vor suferi, de asemenea, ajustări atunci când acestea sunt utilizate de către investitor în aplicarea metodei punerii în echivalență.

Mai mult decât atât. Dacă există un indiciu conform căruia o investiție într-o întreprindere asociată se poate deprecia, atunci se va determina valoarea de utilizare a acesteia. În acest sens, întreprinderea estimează:

a) partea sa din valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri estimate de numerar, ce se așteaptă a fi generate de către societatea în care s-a investit, ca întreg, incluzând și fluxurile de numerar rezultate din activitățile societății în care s-a investit și din încasările ultimei cedări a investiției; sau

b) valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri estimate de numerar, ce se așteaptă a apărea din dividendele de primit în urma investiției și în urma ultimei cedări a acesteia.

Potrivit IAS 28 „Participații în întreprinderile asociate", valoarea recuperabilă a unei investiții într-o întreprindere asociată este stabilită pentru fiecare întreprindere asociată în parte, cu excepția cazului în care o astfel de întreprindere nu generează intrări de numerar din utilizarea continuă, intrări ce sunt în mare măsură independente de acelea generate de alte active ale întreprinderii raportoare.

În situația în care întreprinderea asociată are acțiuni cumulative preferențiale emise, deținute de alte persoane, investitorul calculează partea lui de profit sau pierdere, după deducerea dividendelor preferențiale, indiferent dacă acestea au fost sau nu declarate.

Operațiile reciproce ale căror efecte se răsfrâng asupra capitalurilor și rezultatelor sunt eliminate, deși textele reglementare ale unor țări prevăd că înregistrările care vizează astfel de operații nu sunt efectuate (eliminate) decât dacă acestea prezintă o influență semnificativă.

Pe baza metodei punerii în echivalență, investiția este înregistrată inițial la cost şi această valoare contabilă este majorată sau redusă după data achiziției, pentru a recunoaşte partea investitorului din profiturile sau pierderile întreprinderii în care a investit. Repartizările din profit primite de la întreprinderea în care a investit reduc valoarea contabilă a investiției. Ajustările valorii contabile pot fi, de asemenea, necesare în cazul modificărilor ponderii participației investitorului în întreprinderea în care acesta a investit, modificări ce decurg din schimbările capitalurilor proprii ale întreprinderii în care s-a investit, care nu au fost incluse în contul de profit şi pierdere. Astfel de schimbări le includ pe acelea care rezultă din reevaluarea imobilizărilor corporale şi a investițiilor financiare, din diferențele de curs valutar şi din ajustarea diferențelor ce decurg din combinările de afaceri.

4.3.2. Consolidarea prin metoda punerii în echivalență

În cazul în care întreprinderea asociată nu utilizează aceleaşi metode ca entitatea care deține participația, pentru aplicarea acestei proceduri este necesar să se ajusteze mai întâi conturile primei societăți. Datorită faptului că acționarul minoritar nu este în măsură, de cele mai multe ori, să obțină informațiile necesare, asemenea retratări sunt uneori greu sau chiar imposibil de realizat. Acest aspect trebuie menționat în notele explicative.

Spre deosebire de consolidarea prin metoda integrării globale sau prin metoda integrării proporționale, conturile întreprinderii asociate nu sunt cumulate (total sau proporțional) cu cele ale societății care deține participația. Punerea în echivalență poate fi utilizată, aşadar, şi pentru întocmirea situațiilor financiare separate.

Metoda punerii în echivalență constă în substituirea în bilanțul societății-mamă a costului de achiziție al titlurilor deținute de aceasta la o altă entitate cu valoarea lor reală, ținând cont de procentajul de interes. În vederea asigurării echilibrului bilanțier, diferența care se obține din compararea cele două valori se reflectă la posturile de rezerve şi rezultat consolidat. Eliminarea operațiunilor interne dintre societatea pusă în echivalență şi celelalte entități consolidate reprezintă o altă etapă a acestei metode.

Aspectele menționate cu privire la metoda punerii în echivalență pot fi

rezumate astfel[1]:

♦ reestimarea titlurilor deţinute corespunzător cotei-părţi din capitalurile proprii care revine acţionarilor sau asociaţilor într-un post distinct numit „titlurile societăţilor puse în echivalenţă";

♦ eliminarea titlurilor deţinute la valoarea lor contabilă;

♦ punerea în evidenţă a drepturilor grupului în rezervele şi rezultatele societăţilor consolidate.

Ceva mai mult. Toate aceste operaţii sunt realizate după efectuarea eliminărilor şi retratărilor care afectează capitalurile proprii.

În ceea ce priveşte contul de profit şi pierdere consolidat, acesta preia doar elementele de venituri şi de cheltuieli ale întreprinderii consolidante. Cota-parte din rezultatul societăţilor puse în echivalenţă este evidenţiată distinct într-un rând al contului de profit şi pierdere consolidat.

Şi încă ceva. Cazul în care o întreprindere este consolidată prin punere în echivalenţă, deşi fracţiunea drepturilor de vot deţinute este inferioară procentului de 20%, trebuie justificat. Este necesară, de asemenea, justificarea situaţiei de excludere din perimetrul de consolidare a unei entităţi pusă în echivalenţă, chiar dacă drepturile de vot deţinute sunt mai mari de 20%.

4.3.2.1. Bilanţul consolidat

Întrucât metoda punerii în echivalenţă reprezintă mai degrabă o reevaluare a titlurilor deţinute de societatea-mamă la alte entităţi decât o metodă de consolidare în sine, postul „Titluri la …", care înregistrează costul de achiziţie al titlurilor, va avea în bilanţul consolidat valoarea zero. În locul lui va apărea un post specific numit „Titluri puse în echivalenţă" ce va prelua valoarea reală a acestor imobilizări financiare.

Punerea în echivalenţă nu presupune, totodată, luarea în considerare a intereselor asociaţilor externi asupra capitalului propriu şi a rezultatului societăţilor dominate. Conform celor prezentate, posturile „Rezultat aferent participaţiilor minoritare" şi „Participaţii minoritare" vor avea întotdeauna valoarea zero în bilanţul consolidat.

---

[1]F. Colinet, Op. cit., p. 26.

Întocmirea acestui bilanț se poate realiza fie prin intermediul tabloului bilanțului consolidat, fie cu ajutorul jurnalului de consolidare. Alegerea uneia sau a alteia dintre variante depinde de numărul de societăți care formează ansamblul consolidat.

4.3.2.1.1. Tabloul bilanțului consolidat

Când numărul întreprinderilor reținute în perimetrul de consolidare este mic, întocmirea bilanțului consolidat se poate realiza prin intermediul tabloului bilanțului consolidat.

Aplicarea metodei punerii în echivalență prin folosirea tabloului de consolidare se explică cu ajutorul următorului exemplu: societatea-mamă „SM" posedă 25% din drepturile de vot ale întreprinderii „A", iar procentajul de control pe care îl are prima entitate în cea de-a doua coincide cu cel de interes. Situația elementelor patrimoniale ale celor două societăți este redată în tabelul următor.

TABELUL 4.44

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări	1.000.000	430.000
2	Titluri la „A"	100.000	–
3	Stocuri	200.000	204.000
4	Creanțe	180.000	100.000
5	Trezorerie	400.000	250.000
6	Capital social	1.100.000	400.000
7	Rezerve	200.000	60.000
8	Rezultat	100.000	50.000
9	Amortizarea imobilizărilor	300.000	130.000
10	Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	–	4.000
11	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	80.000	–
12	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	–	10.000
13	Ajustări pentru deprecierea conturilor de trezorerie	–	100.000
14	Datorii	100.000	230.000

Având în vedere datele din tabelul 4.44, rezultă că bilanțurile simplificate ale societăților „SM" și „A" arată ca în tabelul 4.45.

TABELUL 4.45

BILANȚURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Imobilizări (- amortizări - ajustări pentru depreciere)	700.000	300.000
2	Titluri la „A"	100.000	–
3	Stocuri (- ajustări pentru depreciere)	120.000	200.000
4	Creanțe (- ajustări pentru depreciere)	180.000	90.000
5	Trezorerie (- ajustări pentru depreciere)	400.000	150.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.500.000**	**740.000**
7	Capital social	1.100.000	400.000
8	Rezerve	200.000	60.000
9	Rezultat	100.000	50.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.400.000**	**510.000**
11	Datorii	100.000	230.000
12	**TOTAL PASIVE**	**1.500.000**	**740.000**

Ținând seama că procentajul de control deținut de societatea-mamă în „A" este de 25% și considerând că nu există motive pentru ca aceasta („A") să nu fie consolidată, reiese că ultima unitate face parte din perimetrul de consolidare. Deoarece întreprinderea consolidantă deține 25% din drepturile de vot ale entității „A", rezultă că asupra ei se exercită o influență semnificativă și, în consecință, societatea „A" este consolidată prin aplicarea metodei punerii în echivalență.

După clarificarea acestor aspecte se determină valoarea reală a participațiilor unității consolidante având în vedere interesul acesteia în capitalul propriu al entității „A". Substituirea costului de achiziție al titlurilor cu valoarea lor actualizată (reală) și evidențierea diferenței constatate între acestea la posturile de rezerve și rezultat consolidat încheie parcurgerea acestei metode. Cu ajutorul tabelului 4.46 se determină valoarea reală a titlurilor deținute de întreprinderea-mamă „SM" la societatea „A".

TABELUL 4.46

REEVALUAREA TITLURILOR DEȚINUTE DE SOCIETATEA „SM" LA ENTITATEA „A"

Explicații	Sume
1. Cota-parte a societății „SM" în: - capitalul social al întreprinderii „A"; - rezervele societății „A"; - rezultatul entității „A".	 400.000 x 25% = 100.000 60.000 x 25% = 15.000 50.000 x 25% = 12.500

Explicații	Sume
2. Valoarea reevaluată a titlurilor	**127.500**
3. Costul de achiziție al titlurilor	100.000
4. Diferențe (rd.2 - rd.3)	**+ 27.500**
5. Distribuirea diferenței favorabile: - la postul *„Rezerve”*; - la postul *„Rezultat consolidat”*.	 *15.000* *12.500*

Potrivit celor menționate cu privire la metoda punerii în echivalență și folosind datele din tabelul 4.46 rezultă bilanțul consolidat al grupului „SMA” (tabelul 4.47).

TABELUL 4.47

BILANȚUL CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA”
1	Imobilizări	700.000
2	Titluri la „A”	–
3	Titluri puse în echivalență	127.500
4	Stocuri	120.000
5	Creanțe	180.000
6	Trezorerie	400.000
7	**TOTAL ACTIVE**	**1.527.500**
8	Capital social[1]	1.100.000
9	Rezerve[2]	215.000
10	*Rezultat grup*	*112.500*
11	*Rezultat aferent participațiilor minoritare*	–
12	*Participații minoritare*	–
13	Datorii	100.000
14	**TOTAL PASIVE**	**1.527.500**

Sub rezerva faptului că tabloul bilanțului consolidat se poate folosi pentru un număr mic de societăți şi utilizând datele din tabelele anterioare (4.45 şi 4.46), etapele parcurse în aplicarea metodei punerii în echivalență sunt redate prin intermediul tabelului următor.

---

[1]Capitalul social în bilanțul consolidat rămâne, în toate cazurile, capitalul social al societății consolidante.

[2]Prin acest element se înțeleg rezervele societății dominante „SM” care se majorează sau se diminuează odată cu partajarea capitalului propriu al entității asupra căreia se manifestă o influență semnificativă devenind, în urma procesului de consolidare, ***rezerva grupului „SMA”***.

TABELUL 4.48

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat[1]	Eliminări	Bilanț consolidat
Imobilizări	700,0	300,0	700,0	–	700,0
Titluri la „A”	100,0	–	100,0	- 100,0	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	+ 127,5	127,5
Stocuri	120,0	200,0	120,0	–	120,0
Creanțe	180,0	90,0	180,0	–	180,0
Trezorerie	400,0	150,0	400,0	–	400,0
TOTAL ACTIVE	**1.500,0**	**740,0**	**1.500,0**	**+ 27,5**	**1.527,5**
Capital social	1.100,0	400,0	1.100,0	–	1.100,0
Rezerve	200,0	60,0	200,0	+ 15,0	215,0
Rezultat	100,0	50,0	100,0	- 100,0	–
Datorii	100,0	230,0	100,0	–	100,0
Rezultat grup	–	–	–	+ 100,0 + 12,5	*112,5*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	–	–
Participații minoritare	–	–	–	–	–
TOTAL PASIVE	**1.500,0**	**740,0**	**1.500,0**	**+ 27,5**	**1.527,5**

În situația în care unitatea aflată sub influență semnificativă înregistrează o pierdere la finele exercițiului financiar, aceasta este preluată de societatea-mamă consolidantă proporțional cu procentajul de interes pe care îl deține în entitatea consolidată, putând duce la diminuarea valorii titlurilor puse în echivalență chiar sub costul de achiziție al acțiunilor. Reliefarea acestui aspect are la bază datele cuprinse în tabelul 4.49.

TABELUL 4.49

BILANȚURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂȚILOR „SM” ȘI „A”

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Imobilizări (- amortizări - ajustări pentru depreciere)	700.000	260.000
2	Titluri la „A”	80.000	–
3	Stocuri (- ajustări pentru depreciere)	120.000	180.000

[1]Bilanțul agregat nu presupune cumularea globală sau proporțională a posturilor celor două societăți, ci doar o transcriere a posturilor entității consolidante.

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM”	Societatea „A”
4	Creanțe (- ajustări pentru depreciere)	180.000	90.000
5	Trezorerie (- ajustări pentru depreciere)	420.000	130.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.500.000**	**660.000**
7	Capital social	1.100.000	400.000
8	Rezerve	200.000	60.000
9	Rezultat	100.000	- 70.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.400.000**	**430.000**
11	Datorii	100.000	270.000
12	**TOTAL PASIVE**	**1.500.000**	**660.000**

Presupunem, de asemenea, că societatea-mamă deține în unitatea „A” un procentaj de interes de 20%. Potrivit acestuia, determinarea valorii reale (reevaluate) a titlurilor deținute de entitatea consolidantă în întreprinderea „A” se prezintă cu ajutorul tabelului 4.50.

TABELUL 4.50

REEVALUAREA TITLURILOR DEȚINUTE DE SOCIETATEA „SM” LA ENTITATEA „A”

Explicații	Sume
1. Cota-parte a societății „SM” în: - capitalul social al întreprinderii „A”; - rezervele societății „A”; - rezultatul entității „A”.	 400.000 x 20% = 80.000 60.000 x 20% = 12.000 – 70.000 x 20% = – 14.000
2. Valoarea reevaluată a titlurilor	**+ 78.000**
3. Costul de achiziție al titlurilor	80.000
4. Diferențe (rd.2 - rd.3)	**– 2.000**
5. Distribuirea diferenței nefavorabile: - la postul *„Rezerve”*; - la postul *„Rezultat consolidat”*.	 *12.000* *– 14.000*

Luând în considerare datele din tabelele 4.49 şi 4.50, bilanțul consolidat al grupului „SMA” este redat în tabelul 4.51.

TABELUL 144

BILANȚUL CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA”
1	Imobilizări	700.000
2	Titluri la „A”	–
3	Titluri puse în echivalență	78.000
4	Stocuri	120.000

Nr. crt.	Explicații	Grup „SMA”
5	Creanțe	180.000
6	Trezorerie	420.000
7	**TOTAL ACTIVE**	**1.498.000**
8	Capital social	1.100.000
9	Rezerve	212.000
10	*Rezultat grup*	*86.000*
11	*Rezultat aferent participațiilor minoritare*	–
12	*Participații minoritare*	–
13	Datorii	100.000
14	**TOTAL PASIVE**	**1.498.000**

Etapele parcurse în aplicarea metodei punerii în echivalență pot fi surprinse, în cazul unui număr mic de societăți, şi cu ajutorul tabloului bilanțului consolidat. Acest aspect rezultă din tabelul 4.52.

TABELUL 4.52

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat	Eliminări	Bilanț consolidat
Imobilizări	700	260	700	–	700
Titluri la „A”	80	–	80	- 80	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	+ 78	78
Stocuri	120	180	120	–	120
Creanțe	180	90	180	–	180
Trezorerie	420	130	420	–	420
TOTAL ACTIVE	**1.500**	**660**	**1.500**	**- 2**	**1.498**
Capital social	1.100	400	1.100	–	1.100
Rezerve	200	60	200	+ 12	212
Rezultat	100	- 70	100	- 100	–
Datorii	100	270	100	–	100
Rezultat grup	–	–	–	+ 100 - 14	*86*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	–	–
Participații minoritare	–	–	–	–	–
TOTAL PASIVE	**1.500**	**660**	**1.500**	**- 2**	**1.498**

4.3.2.1.2. Jurnalul de consolidare

În situația folosirii metodei punerii în echivalență, jurnalul de consolidare surprinde doar substituirea titlurilor înregistrate la cost de achiziție cu valoarea lor reevaluată. Diferența astfel rezultată afectează în mod corespunzător rezervele şi rezultatul consolidat.

Utilizând datele din tabelul 4.45, rezultă că reliefarea metodei punerii în echivalență cu ajutorul jurnalului de consolidare se prezintă astfel[1]:

%	=	%	1.500	1.500
Imobilizări„SM”		Capital social„SM”	700	1.100
Titluri la „A”		Rezerve	100	200
Stocuri„SM”		Rezultat„SM”	120	100
Creanțe„SM”		Datorii„SM”	180	100
Trezorerie„SM”			400	

În urma întocmirii acestui articol contabil, situația elementelor patrimoniale ale grupului „SMA” este următoarea:

♦ pentru elementele de active:

D	Imobilizări	C
700		

D	Titluri la „A”	C
100		

D	Stocuri	C
120		

D	Creanțe	C
180		

D	Trezorerie	C
400		

♦ pentru elementele de capitaluri proprii şi de datorii:

D	Capital social„SM”	C
		1.100

D	Rezerve	C
		200

D	Rezultat„SM”	C
		100

D	Datorii„SM”	C
		100

Substituirea titlurilor deținute de societatea-mamă cu titlurile puse în echivalență (reevaluate în corespondență cu cota-parte care revine entității dominante din capitalul propriu al întreprinderii consolidate), conform datelor din tabelul 4.46, şi transferarea rezultatului societății-mamă la rezultatul grupului reprezintă înregistrările cu care se încheie metoda punerii în echivalență.

---

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

Aceste aspecte sunt evidenţiate prin intermediul următoarelor articole contabile:

Titluri puse în echivalenţă	=	%	127,5	
		Titluri la „A”		100,0
		Rezerve		15,0
		Rezultat grup		12,5
Rezultat„SM”	=	Rezultat grup	100,0	100,0

Din cele prezentate rezultă că titlurile deţinute de societatea dominantă au fost eliminate (substituite cu titlurile puse în echivalenţă), apărând şi elementele specifice consolidării *(rezerve* şi *rezultat grup)*. Situaţia elementelor afectate de întocmirea ultimelor articole contabile este următoarea:

D	Titluri puse în echivalenţă	C
127,5		

D	Titluri la „A”	C
100		100

D	Rezerve	C
		200
		15

D	Rezultat„SM”	C
100		100

D	Rezultat grup	C
		12,5
		100,0

Având în vedere înregistrările contabile evidenţiate în jurnalul de consolidare, reiese că:

♦ elementele de active, în valoare totală de 1.527.500 lei, au următoarea componenţă:

D	Imobilizări	C
700		
	Sf_d	700

D	Titluri puse în echivalenţă	C
127,5		
	Sf_d	127,5

D	Stocuri	C
120		
	Sf_d	120

D	Creanţe	C
180		
	Sf_d	180

D	Trezorerie	C
400		
	Sf_d	400

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, tot în sumă de 1.527.500 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social„SM”	C
		1.100
Sf_c	1.100	

D	Rezerve	C
		200
		15
Sf_c	215	

D	Rezultat grup	C
		12,5
		100,0
Sf_c	112,5	

D	Datorii„SM”	C
		100
Sf_c	100	

Situația analizată a evidențiat faptul că entitatea aflată sub influență semnificativă a obținut profit la finele exercițiului financiar. Să urmărim însă și modul de reflectare în jurnalul de consolidare a cazului în care societatea dominată a înregistrat o pierdere la sfârșitul exercițiului financiar. Consolidarea întreprinderii „A” prin metoda punerii în echivalență are la bază, de asemenea, datele cuprinse în tabelul 4.49. Operațiunile care se contabilizează cu această ocazie, precum și elementele afectate, redate cu ajutorul Cărții-mari, sunt următoarele[1]:

a) reflectarea în contabilitate doar a elementelor patrimoniale care aparțin societății-mamă:

%	=	%	1.500	1500
Imobilizări„SM”		Capital social„SM”	700	1.100
Titluri la „A”		Rezerve	80	200
Stocuri„SM”		Rezultat„SM”	120	100
Creanțe„SM”		Datorii„SM”	180	100
Trezorerie„SM”			420	

D	Imobilizări	C
700		

D	Titluri la „A”	C
80		

D	Stocuri	C
120		

D	Creanțe	C
180		

D	Trezorerie	C
420		

D	Capital social„SM”	C
		1.100

D	Rezerve	C
		200

D	Rezultat„SM”	C
		100

D	Datorii„SM”	C
		100

b) substituirea titlurilor deținute de societatea-mamă cu titlurile puse în echivalență, conform datelor din tabelul 4.50, și transferarea rezultatului societății-mamă la rezultatul grupului:

Titluri puse în echivalență	=	Titluri la „A”	80	80

[1]Sumele debitoare și creditoare din înregistrările contabile, precum și cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

Titluri puse în echivalenţă		%	2	
		Rezerve		12
		Rezultat grup		14
Rezultat„SM"	=	Rezultat grup	100	100

D	Titluri puse în echivalenţă	C
78		

D	Titluri la „A"	C
80		80

D	Rezerve	C
		200
		12

D	Rezultat„SM"	C
100		100

D	Rezultat grup	C
		14
		100

Din înregistrările contabile precedente se constată că:

♦ elementele de activ, în valoare totală de 1.498.000 lei, au următoarea componenţă:

D	Imobilizări	C
700		
	Sf_d	700

D	Titluri puse în echivalenţă	C
78		
	Sf_d	78

D	Stocuri	C
120		
	Sf_d	120

D	Creanţe	C
180		
	Sf_d	180

D	Trezorerie	C
420		
	Sf_d	420

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, tot în sumă de 1.498.000 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social„SM"	C
		1.100
Sf_c	1.100	

D	Rezerve	C
		200
		12
Sf_c	212	

D	Rezultat grup	C
		14
		100
Sf_c	86	

D	Datorii„SM"	C
		100
Sf_c	100	

4.3.2.2. Contul de profit şi pierdere consolidat

Consolidarea contului de rezultate prin *procedeul punerii în echivalenţă* nu presupune, ca în situaţia folosirii metodei integrării globale sau proporţionale, cumularea totală sau parţială a elementelor conturilor individuale de rezultate ale întreprinderilor consolidate cu cele ale societăţii-mamă. În cadrul a-

cestuia vom regăsi doar elementele de venituri şi de cheltuieli ale entităţii consolidante, nepreluându-se de la unitatea care se consolidează nici o cheltuială şi nici un venit.

Într-un post specific numit *„Cota-parte din rezultatul societăţii puse în echivalenţă"* se înscrie doar partea din rezultatul net al societăţii asupra căreia se exercită o influenţă semnificativă, care se cuvine întreprinderii consolidante. Această valoare se transcrie apoi în postul *„Rezultat întreprinderi asociate"* care, cumulat cu postul *„Rezultat societăţi integrate"*, conduce la obţinerea *rezultatului ansamblului consolidat.*

Ca şi în situaţia consolidării unei societăţi prin metoda integrării proporţionale, şi în cazul folosirii procedeului punerii în echivalenţă participaţiile minoritare care vizează contul de profit şi pierdere consolidat vor avea întotdeauna valoarea zero, întrucât ele nu există. Situaţia se explică prin faptul că unitatea care consolidează deţine titluri la alte societăţi care nu îi asigură însă posibilitatea exercitării unui control exclusiv (poziţie majoritară), ci doar a unei influenţe semnificative, aflându-se ea însăşi în postura de acţionar minoritar.

Dacă societăţile reţinute în perimetrul de consolidare sunt consolidate prin metoda punerii în echivalenţă, întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat are la bază contul de profit şi pierdere al entităţilor „SM" (tabelul 4.53) şi „A" (tabelul 4.54). Dintre cele două întreprinderi, prima este unitate consolidantă.

TABELUL 4.53

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂŢII CONSOLIDANTE „SM"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	600,0	1	Venituri din exploatare	865,0
2	Cheltuieli financiare	135,0	2	Venituri financiare	247,5
3	Cheltuieli extraordinare	12,5	3	Venituri extraordinare	5,0
4	Impozit pe profit	59,2			
5	Rezultat net	310,8			
6	**TOTAL**	**1.117,5**	4	**TOTAL**	**1.117,5**

TABELUL 4.54

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂŢII CONSOLIDATE „A"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	375,0	1	Venituri din exploatare	593,0

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
2	Cheltuieli financiare	95,0	2	Venituri financiare	62,0
3	Cheltuieli extraordinare	5,0	3	Venituri extraordinare	–
4	Impozit pe profit	28,8			
5	Rezultat net	151,2			
6	**TOTAL**	**655,0**	4	**TOTAL**	**655,0**

Admitem că societatea-mamă „SM" exercită asupra entității „A" o influență semnificativă și că procentajul de control și cel de interes ale primei întreprinderi coincid (PC = PI = 30%). Considerăm, de asemenea, că între cele două întreprinderi nu există operațiuni reciproce care să necesite eliminarea efectelor acestora din conturile lor individuale de rezultate.

Potrivit celor menționate, întreprinderea-mamă va consolida societatea „A" prin metoda punerii în echivalență. Întocmirea contului de profit și pierdere consolidat constă doar în preluarea elementelor de venituri și de cheltuieli ale entității consolidante și a cotei-părți care îi revine din rezultatul unității „A", determinate pe baza procentajului de interes.

Întrucât procentajul de interes al întreprinderii „SM" în „A" este de 30%, iar profitul net obținut de aceasta din urmă este de 151.200 lei, rezultă că societatea care consolidează va prelua un profit net în valoare de 45.360 lei (151.200 lei x 30% = 45.360 lei). Aceste aspecte sunt redate prin intermediul tabelului 4.55.

TABELUL 4.55

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	600,00	1	Venituri din exploatare	865,00
2	Cheltuieli financiare	135,00	2	Venituri financiare	247,50
3	Cheltuieli extraordinare	12,50	3	Venituri extraordinare	5,00
4	Impozit pe profit	59,20	4	*Cota-parte din rezultatul societății puse în echivalență*	*45,36*
5	**Rezultat net$_{„SM"}$**	**310,80**			
6	*Rezultat societăți integrate*	–			
7	Rezultat întreprinderi asociate	*45,36*			
8	**Rezultat ansamblu consolidat (rd.5 + rd.6 + rd.7)**	**356,16**			

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
9	*Rezultat aferent participațiilor minoritare*	–			
10	*Rezultat grup*	*310,80*			
11	TOTAL (rd.1 + rd.2 + rd.3 + rd.4 + rd. 8)	1.162,86	5	TOTAL	1.162,86

Pe baza datelor din tabelele 4.53 și 4.54 și sub rezerva faptului că numărul societăților cuprinse în consolidare este suficient de mic, se prezintă în tabelul 4.56 *tabloul contului de rezultate consolidat* întocmit prin metoda punerii în echivalență.

TABELUL 4.56

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA”

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	865,00	593,00	865,00	–	865,00
Cheltuieli de exploatare	600,00	375,00	600,00	–	600,00
Rezultat din exploatare	**265,00**	**218,00**	**265,00**	–	**265,00**
Venituri financiare	247,50	62,00	247,50	–	247,50
Cheltuieli financiare	135,00	95,00	135,00	–	135,00
Rezultat financiar	**112,50**	**- 33,00**	**112,50**	–	**112,50**
REZULTAT CURENT:					
- Profit	**377,50**	**185,00**	**377,50**	–	**377,50**
- Pierdere	–	–	–	–	–
Venituri extraordinare	5,00	–	5,00	–	5,00
Cheltuieli extraordinare	12,50	5,00	12,50	–	12,50
REZULTAT EXTRAORDINAR:					
- Profit	–	–	–	–	–
- Pierdere	**7,50**	**5,00**	**7,50**	–	**7,50**
VENITURI TOTALE	**1.117,50**	**655,00**	**1.117,50**	–	**1.117,50**
CHELTUIELI TOTALE	**747,50**	**475,00**	**747,50**	–	**747,50**
REZULTAT BRUT:					
- Profit	**370,00**	**180,00**	**370,00**	–	**370,00**
- Pierdere	–		–	–	–
IMPOZIT PE PROFIT	**59,20**	**28,80**	**59,20**	–	**59,20**

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
REZULTAT NET	**310,80**	**151,20**	**310,80**	- 310,80	–
Rezultat societăți integrate	–	–	–	–	–
Rezultat întreprinderi asociate	–	*45,36*	*45,36*	–	*45,36*
Rezultat ansamblu consolidat	**310,80**	**45,36**	**356,16**	–	**356,16**
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	–	–
Rezultat grup	–	–	–	310,80	***310,80***

În continuare se analizează situația în care asupra unei întreprinderi, care a înregistrat o pierdere la sfârşitul exercițiului financiar, se exercită o influență semnificativă în proporție de 40%. Presupunem, în acest sens, situația simplificată a conturilor individuale de profit şi pierdere ale societăților „SM” (tabelul 4.57) şi „A” (tabelul 4.58). Dintre cele două unități, prima entitate este consolidantă.

TABELUL 4.57

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDANTE „SM”

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	600,0	1	Venituri din exploatare	865,0
2	Cheltuieli financiare	135,0	2	Venituri financiare	247,5
3	Cheltuieli extraordinare	12,5	3	Venituri extraordinare	5,0
4	Impozit pe profit	59,2			
5	Rezultat net	310,8			
6	**TOTAL**	**1.117,5**	4	**TOTAL**	**1.117,5**

TABELUL 4.58

CONTUL DE REZULTATE AL SOCIETĂȚII CONSOLIDATE „A”

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	375	1	Venituri din exploatare	400
2	Cheltuieli financiare	95	2	Venituri financiare	60
3	Cheltuieli extraordinare	5	3	Venituri extraordinare	–
4	Impozit pe profit	–			
5	Rezultat net	15			
6	**TOTAL**	**460**	4	**TOTAL**	**460**

Întrucât procentajul de interes al entității „SM" în „A" este de 40%, iar rezultatul obținut de ultima unitate reprezintă o pierdere în valoare de 15.000 lei, înseamnă că întreprinderea care consolidează va prelua o cotă-parte din rezultatul nefavorabil al societății „A" (– 15.000 lei x 40% = – 6.000 lei). Contul de rezultate consolidat al grupului „SMA" se prezintă, aşadar, ca în tabelul următor.

TABELUL 4.59

CONTUL DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume	Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Sume
1	Cheltuieli de exploatare	600,0	1	Venituri din exploatare	865,0
2	Cheltuieli financiare	135,0	2	Venituri financiare	247,5
3	Cheltuieli extraordinare	12,5	3	Venituri extraordinare	5,0
4	Impozit pe profit	59,2	4	*Cota-parte din rezultatul societății puse în echivalență*	6,0
5	**Rezultat net$_{„SM"}$**	**310,8**			
6	*Rezultat societăți integrate*	–			
7	Rezultat întreprinderi asociate	6,0			
8	**Rezultat ansamblu consolidat** (rd.5 + rd.6 + rd.7)	**304,8**			
9	***Rezultat aferent participațiilor minoritare***	–			
10	***Rezultat grup***	***310,8***			
11	**TOTAL** (rd.1 + rd.2 + rd.3 + + rd.4 + rd. 8)	**1.111,5**	5	**TOTAL**	**1.111,5**

Folosind datele menționate (tabelele 4.57 şi 4.58) prezentăm în tabelul 4.60 *tabloul contului de rezultate consolidat* întocmit prin metoda punerii în echivalență.

TABELUL 4.60

TABLOUL CONTULUI DE REZULTATE CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMA"

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM"	Rezultat „A"	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
Venituri din exploatare	865,0	400,0	865,0	–	865,0
Cheltuieli de exploatare	600,0	375,0	600,0	–	600,0
Rezultat din exploatare	**265,0**	**25,0**	**265,0**	–	**265,0**
Venituri financiare	247,5	60,0	247,5	–	247,5

Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat	Eliminări	Rezultat consolidat
Cheltuieli financiare	135,0	95,0	135,0	–	135,0
Rezultat financiar	**112,5**	**- 35,0**	**112,5**	–	**112,5**
REZULTAT CURENT:					
- Profit	**377,5**	–	**377,5**	–	**377,5**
- Pierdere	–	**10,0**	–	–	–
Venituri extraordinare	5,0	–	5,0	–	5,0
Cheltuieli extraordinare	12,5	5,0	12,5	–	12,5
REZULTAT EXTRAORDINAR:					
- Profit	–	–	–	–	–
- Pierdere	**7,5**	**5,0**	**7,5**	–	**7,5**
VENITURI TOTALE	**1.117,5**	**460,0**	**1.117,5**	–	**1.117,5**
CHELTUIELI TOTALE	**747,5**	**475,0**	**747,5**	–	**747,5**
REZULTAT BRUT:					
- Profit	**370,0**	–	**370,0**	–	**370,0**
- Pierdere	–	**15,0**	–	–	–
IMPOZIT PE PROFIT	**59,2**	**-**	**59,2**	–	**59,2**
REZULTAT NET	**310,8**	**- 15,0**	**310,8**	- 310,8	–
Rezultat societăți integrate	–	–	–	–	–
Rezultat întreprinderi asociate	–	*- 6,0*	*- 6,0*	–	*- 6,0*
Rezultat ansamblu consolidat	**310,8**	**- 6,0**	**304,8**	–	**304,8**
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	–	–
Rezultat grup	–	–	–	310,8	*310,8*

Se poate observa, din exemplul precedent, că activitatea desfăşurată de o societate poate să ducă şi la obținerea de rezultate negative (pierderi). În cazul în care prin aplicarea metodei punerii în echivalență partea din pierderea unei întreprinderi asociate egalează sau depăşeşte valoarea contabilă a investiției, investitorul întrerupe, de regulă, includerea părții lui din pierderile care pot surveni în viitor, *investiția fiind raportată la valoarea zero*.

Eventualele pierderi viitoare vor putea fi prevăzute doar în situația în ca-

re investitorul are obligații contractuale sau plăți efectuate în numele întreprinderii asociate pentru a onora obligațiile acesteia şi pe care el le-a garantat sau pentru care s-a angajat. Dacă întreprinderea asociată raportează ulterior profituri, atunci investitorul reia includerea părții lui din profiturile respective doar după ce partea lui din profituri egalează partea din pierderile nete nerecunoscute.

4.4. Diferența din prima consolidare

Întreprinderile care intră pentru prima oară în perimetrul de consolidare pot determina apariția unor diferențe cu această ocazie. Includerea acestor entități în ansamblul consolidat poate avea loc numai în situația în care societatea consolidantă deține cel puțin 20% din drepturile lor de vot. Procentajul menționat poate fi atins sau depăşit de către aceasta prin subscrierea de acțiuni sau părți sociale într-o unitate nouă, participarea la creşterea de capital a unei întreprinderi existente, ori prin achiziția de titluri de la vechii acționari sau de la bursă, dacă acestea sunt cotate.

Atunci când o societate *achiziționează acțiunile altei entități, la o dată ulterioară constituirii acesteia*, prețul de achiziție nu corespunde, de regulă, cu cota-parte din capitalul propriu care îi revine cumpărătorului. Apare, prin urmare, problema tratării costului de achiziție. În cazul în care întreprinderea consolidantă *contribuie la înființarea unei noi unități*, această diferență nu mai poate exista, societatea-mamă fiind remunerată pe măsura aportului adus.

Prețul de achiziție al acțiunilor cumpărate trebuie, în principiu, să fie egal cu cota-parte de capitalul propriu, constatându-se adesea că cele două valori nu sunt identice. Diferența constatată, la data intrării în perimetrul de consolidare a unei societăți, între costul de achiziție al titlurilor sale şi partea din capitalul propriu la care acestea dau dreptul poartă denumirea de **diferență din prima consolidare**. Aceasta poate fi *pozitivă* sau *negativă* şi se determină conform formulei:

$$\pm D_{pc} = C_a - \%CP, \qquad (6)$$

în care:

D_{pc} reprezintă diferența din prima consolidare

C_a - costul de achiziție al acțiunilor societății consolidate;

%CP - cota-parte[1] din capitalurile proprii existente la data

[1]Reprezintă procentajul de interes al grupului în societatea controlată.

achiziției ale societății la care se deţin titlurile.

Modul de determinare a diferenței din prima consolidare rezultă din următorul exemplu: societatea-mamă „SM" achiziționează în cursul anului „N" 70% din acțiunile întreprinderii „X" pentru suma de: a) 450.000 lei; b) 400.000 lei. La data achiziției capitalurile proprii ale ultimei unități sunt de 612.000 lei.

Deoarece procentajul de interes al entității dominante „SM" în unitatea „A" este de 70%, rezultă, în acord cu formula (6), că determinarea diferenței din prima consolidare în cele două cazuri se face conform calculelor din tabelele 4.61 şi 4.62.

TABELUL 4.61

DIFERENȚA DIN PRIMA CONSOLIDARE POZITIVĂ

Nr. crt.	Explicații	Mod de calcul
1	Cost de achiziție al titlurilor societății „A"	450.000
2	Capital propriu „A" la data achiziției	612.000
3	*Cotă-parte din capitalul propriu al unității „A" care revine consolidantei „SM"*	*612.000 x 70% = 428.400*
4	**Diferență din prima consolidare pozitivă (rd. 1 – rd. 3)**	450.000 – 428.400 = + **21.600**

TABELUL 4.62

DIFERENȚA DIN PRIMA CONSOLIDARE NEGATIVĂ

Nr. crt.	Explicații	Mod de calcul
1	Cost de achiziție al titlurilor societății „A"	400.000
2	Capital propriu „A" la data achiziției	612.000
3	*Cotă-parte din capitalul propriu al unității „A" care revine consolidantei „SM"*	*612.000 x 70% = 428.400*
4	**Diferență din prima consolidare negativă (rd. 1 – rd. 3)**	400.000 – 428.400 = – **28.400**

Cele mai frecvente situații care pot duce la apariția diferenței din prima consolidare se referă la:

a) diferența între valoarea contabilă istorică şi cea reevaluată;

b) cota-parte a capitalului propriu de consolidat care trebuie să fie determinată în baza regulilor specifice consolidării, diferite de cele privind conturile anuale;

c) prețul de achiziție al titlurilor care se calculează ţinând seama de valorile de piață, diferite de cele contabile;

d) raporturile de forţe dintre contractanţi care fac ca preţurile definitive să fie diferite de cele ale pieţei.

Diferenţa constatată cu ocazia primei consolidări între ***costul de achiziţie al titlurilor şi partea corespunzătoare acestora din capitalul propriu retratat al societăţii dominate*** poate fi *pozitivă*, atunci când primul termen este mai mare decât al doilea, sau *negativă*, în situaţia inversă. Dacă diferenţa este pozitivă ea poartă denumirea de ***fond comercial***[1] şi se va imputa în mod direct asupra elementelor patrimoniale ale entităţii dependente, fie majorând valoarea unor active, fie micşorând valoarea unor datorii, în limita părţii ce revine societăţii dominante. În caz contrar, aceasta se numeşte ***fond comercial negativ***[2] şi se va răsfrânge, tot în mod direct, în baza interesului consolidantei, asupra elementelor patrimoniale ale întreprinderii controlate, micşorând valoarea unor active, ori majorând valoarea unor datorii.

Potrivit celor menţionate, formula de calcul pentru determinarea fondului comercial (pozitiv sau negativ) este următoarea:

$$\pm F_c = C_a - \%CP_r\,, \qquad (7)$$

în care:

F_c reprezintă fondul comercial;

C_a - costul de achiziţie al acţiunilor societăţii consolidate;

$\%CP_r$ - cota-parte din capitalurile proprii retratate la data achiziţiei ale societăţii la care se deţin titlurile.

Mărimea **capitalurilor proprii retratate** depinde de mai multe elemente, şi anume: de *capitalurile proprii de la data achiziţiei*, înaintea stabilirii valorii juste a activelor şi datoriilor entităţii dominate, de *diferenţele de evaluare* aferente reestimării diferitelor elemente identificabile ale bilanţului societăţii controlate, precum şi de eventuale *diferenţe temporare de impozit*.

Având în vedere componenţa capitalurilor proprii retratate de la data achiziţiei titlurilor, reiese că formula (7) mai poate fi scrisă şi sub următoarea formă:

$$\pm F_c = C_a - \%(CP + D_e + D_{ti}), \qquad (8)$$

în care:

---

[1]Mai poate fi întâlnit şi sub denumirea de ***fond comercial pozitiv, diferenţă de achiziţie*** sau ***goodwill***.

[2]Se mai numeşte şi ***diferenţă de achiziţie negativă*** sau ***goodwill negativ***.

F_c reprezintă fondul comercial;

C_a - costul de achiziţie al acţiunilor societăţii consolidate;

CP - cota-parte din capitalurile proprii ale societăţii la care se deţin titlurile, la data achiziţiei;

D_e - diferenţe de evaluare;

D_{ti} - diferenţe temporare de impozit.

Aspectele prezentate conduc la concluzia că *fondul comercial (pozitiv* sau *negativ)* se calculează ca diferenţă între costul participaţiei şi valoarea justă a activului net contabil al filialei la data achiziţiei. Modul de determinare al acestuia este ilustrat în fig. 4.4.

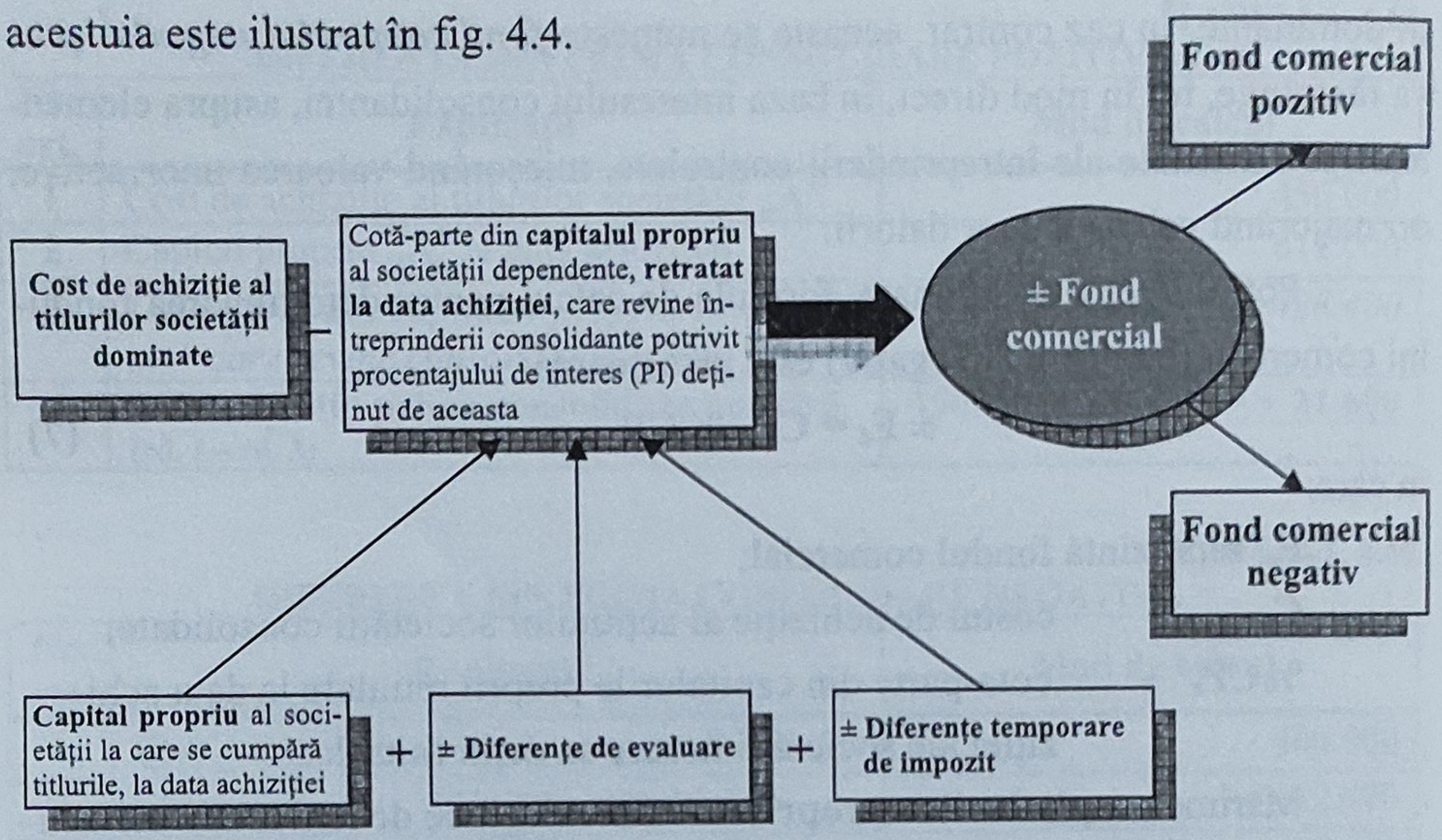

Fig. 4.4. Fondul comercial

Determinarea şi înregistrarea în contabilitate a fondului comercial nu pot fi prezentate fără a face referire la unele aspecte cu privire la diferenţele de evaluare.

4.4.1. Diferenţe de evaluare

Acestea se referă la plusuri sau la minusuri de valoare latentă care afectează anumite posturi din bilanţul entităţii ale cărei titluri sunt deţinute. Astfel, valoarea justă a activelor şi datoriilor identificabile ale acesteia la data achiziţiei poate să difere de cea înregistrată în conturile ei individuale, putându-se constata active şi/sau datorii subevaluate sau supraevaluate.

Analizând relația (8) se observă că majorarea sau diminuarea unui termen din paranteză duce la scăderea, respectiv la creşterea fondului comercial. Prin urmare, şi majorarea sau diminuarea diferențelor de evaluare are ca efect scăderea sau creşterea fondului comercial.

Întrucât diferențele de evaluare se leagă nemijlocit de activele şi datoriile filialei de la data achiziției, se pot constata următoarele:

♦ activele subevaluate şi/sau datoriile supraevaluate duc la majorarea diferențelor de evaluare şi la diminuarea fondului comercial;

♦ activele supraevaluate şi/sau datoriile subevaluate duc la diminuarea diferențelor de evaluare şi la majorarea fondului comercial.

Ultimele două constatări pot fi sintetizate cu ajutorul tabelului 4.63.

TABELUL 4.63

EFECTUL DIFERENȚELOR DE EVALUARE ASUPRA FONDULUI COMERCIAL

Elemente (în conturile individuale)	Diferențe de evaluare		Fond comercial	
	Cresc	Scad	Creşte	Scade
Active subevaluate[1]	X	–	–	X
Active supraevaluate[2]	–	X	X	–
Datorii subevaluate[3]	–	X	X	–
Datorii supraevaluate[4]	X	–	–	X

Ținând cont de aspectele menționate, determinarea diferențelor de evaluare aferente activelor şi datoriilor identificabile ale societății consolidate „A" la data achiziției titlurilor acesteia şi evidențierea modului în care ele influențează fondul comercial sunt surprinse în tabelul 4.64.

---

[1] Ajustarea mărimii activelor subevaluate (majorarea acesteia) are ca efect creşterea activului net contabil şi, implicit, a diferențelor de evaluare. Având în vedere relația (8) reiese că fondul comercial se diminuează. Totodată, corectarea valorii activelor subevaluate va consta în înscrierea la rubrica de diferențe de evaluare a unor sume pozitive.

[2] Corectarea valorii activelor supraevaluate (diminuarea acesteia) are ca efect scăderea activului net contabil şi, în consecință, a diferențelor de evaluare. Potrivit relației (8) rezultă că fondul comercial se majorează. De asemenea, ajustarea mărimii activelor supraevaluate va consta în înscrierea la rubrica de diferențe de evaluare a unor sume negative.

[3] Ajustarea mărimii datoriilor subevaluate (majorarea acesteia) are ca efect scăderea activului net contabil şi, implicit, a diferențelor de evaluare. În conformitate cu relația (8) reiese că fondul comercial creşte. Totodată, corectarea valorii datoriilor subevaluate va consta în înscrierea la rubrica de diferențe de evaluare a unor sume negative.

[4] Corectarea valorii datoriilor supraevaluate (diminuarea acesteia) are ca efect creşterea activului net contabil şi, în consecință, a diferențelor de evaluare. În acord cu relația (8) rezultă că fondul comercial scade. De asemenea, ajustarea mărimii datoriilor supraevaluate va consta în înscrierea la rubrica de diferențe de evaluare a unor sume pozitive.

TABELUL 4.64

CALCULUL DIFERENȚELOR DE EVALUARE ȘI EFECTUL ACESTORA ASUPRA FONDULUI COMERCIAL

Nr. crt.	Explicații	Valoare netă contabilă	Valoare justă	Diferențe col. (3 – 2)	Diferențe de evaluare		Fond comercial	
					Crește	Scade	Crește	Scade
0	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Licențe	10.000	12.000	2.000	2.000	–	–	2.000
2	Terenuri	175.000	190.000	15.000	15.000	–	–	15.000
3	Construcții	562.300	558.300	– 4.000	–	4.000	4.000	–
4	Utilaje	385.200	390.000	4.800	4.800	–	–	4.800
5	Mijloace de transport	56.800	56.000	– 800	–	800	800	–
6	Stocuri	23.000	24.500	1.500	1.500			1.500
7	Creanțe	18.000	17.000	– 1.000	–	1.000	1.000	–
8	Trezorerie	456.200	465.200	–	–	–	–	–
9	*DIFERENȚE ACTIVE (rd. 1 la rd. 8)*			*17.500*	*23.300*	*5.800*	*5.800*	*23.300*
10	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	–	3.900	3.900	–	3.900	3.900	–
11	Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	186.900	180.000	– 6.900	6.900	–	–	6.900
12	Alte datorii	100.000	100.000	–	–	–	–	–
13	*DIFERENȚE PASIVE (rd. 10 la rd. 12)*			*– 3.000*	*6.900*	*3.900*	*3.900*	*6.900*
14	**TOTAL DIFERENȚE (rd. 9 + rd. 13)**			**20.500**[1]	**30.200**	**9.700**	**9.700**	**30.200**

Exemplul prezentat pleacă de la premisa că întreprinderea „A" este deținută în totalitate de către unitatea „SM". Prin urmare, folosind datele din tabelul 4.64 rezultă că diferențele de evaluare cresc cu 20.500 lei (30.200 lei – 9.700 lei = = 20.500 lei), ceea ce înseamnă, potrivit relației (8), reducerea în aceeași măsură a fondului comercial. Dacă la entitatea „A" întreprinderea consolidantă ar fi deținut, spre exemplu, 65% din acțiunile acesteia, atunci societății-mamă i-ar fi revenit același procent din diferențele de evaluare constatate (20.500 lei x 65% = = 13.325 lei), iar fondul comercial s-ar fi redus cu aceeași sumă. Restul de 35% din valoarea diferențelor de evaluare (20.500 lei x 35% = 7.175 lei) vor fi atribuite, în acest caz, acționarilor externi.

Înregistrarea în contabilitate a elementelor afectate de eventuale ajustări are în vedere *debitarea sau creditare conturilor care țin evidența acestora în acord cu mărimea diferențelor constatate (pozitivă sau negativă) în coloana 4*

[1]Scăderea pasivelor cu suma de 3.000 lei duce la creşterea activului net contabil cu valoarea de 20.500 lei (17.500 lei + 3.000 lei = 20.500 lei).

a tabelului 4.64. Astfel, dacă *valoarea lor* este *pozitivă*, atunci *conturile de activ se vor debita cu această sumă şi cele de pasiv se vor credita*, iar dacă este *negativă*, se va proceda *invers*.

Totodată, diferențele de evaluare, dacă există, vor fi depreciate conform regulilor aplicate elementelor vizate (amortizare şi/sau constituire de ajustări), în felul următor: deprecierea aferentă anului curent va afecta rezultatul consolidat, iar cea corespunzătoare exercițiilor financiare anterioare va influența rezerva consolidată. Excepție face situația în care bunul care face obiectul acestor diferențe se cesionează, caz în care diferența de evaluare se soldează prin imputarea ei asupra rezultatului consolidat.

Dacă totuşi aceste diferențe nu pot fi identificate sau *nu există abateri de evaluare ori alte elemente care să facă necesară retratarea capitalurilor proprii* ale societății la care se deține participația, atunci *întreaga valoare a diferenței din prima consolidare, pozitivă sau negativă, va fi înscrisă la fondul comercial pozitiv* sau la *fondul comercial negativ*, după caz.

4.4.2. Fondul comercial conform IFRS 3 „Combinări de afaceri”

Potrivit acestei norme, fondul comercial reprezintă diferența dintre prețul plătit de investitor şi fracțiunea ce îi revine din valoarea justă a activelor şi datoriilor identificabile care se achiziționează sau asupra cărora se preia controlul. Diferența de achiziție astfel obținută este asimilată unui activ şi va figura în consecință în bilanțul consolidat al dobânditorului. Dacă aceasta este pozitivă ea poartă denumirea de goodwill, fond comercial pozitiv, diferență de achiziție pozitivă sau supravaloare.

Multă vreme fondul comercial s-a amortizat ținându-se cont de durata sa de utilizare. IFRS 3 „Combinări de afaceri” stipulează faptul că supravaloarea care se înregistrează cu ocazia achizițiilor începând cu data de 31 martie 2004 nu va mai fi amortizată în mod sistematic ci, în situația în care la aceasta se constată o pierdere de valoare, va fi depreciată conform IAS 36 „Deprecierea activelor” (normă revizuită în anul 2004).

În cazul în care fondul comercial a fost constatat înaintea datei menționate şi, prin urmare, a fost amortizat, această operațiune trebuie întreruptă în primul exercițiu financiar ulterior datei 31.03.2004. Astfel, entitățile care închid anul la

31 decembrie vor continua amortizarea goodwill până la această dată, urmând ca de la 01.01.2005 să înregistreze doar deprecierea acestuia dacă la acest element se constată o pierdere de valoare.

Atunci când prețul plătit de dobânditor este inferior cotei-părți care îi revine din valoarea justă a activelor şi datoriilor identificabile ale filialei la data achiziției, diferența dintre cele două valori poartă denumirea de badwill, fond comercial negativ, diferență de achiziție negativă sau subvaloare. Dacă fondul comercial pozitiv exprimă speranța obținerii unor beneficii viitoare, cel negativ poate anticipa apariția unor rezultate nefavorabile în exercițiile financiare care urmează.

De asemenea, înregistrarea unui badwill poate să denote şi încheierea unei bune afaceri realizate printr-o negociere abilă, în timp ce un fond comercial pozitiv poate releva contrariul. În fine, dacă se are în vedere relația (8) se observă că fondul comercial este influențat de valorile juste atribuite activelor şi datoriilor identificabile ale filialei, o supraestimare a acestora nefiind exclusă.

Pentru a se evita această ultimă eventualitate, IFRS 3 cere ca, de fiecare dată când se constată badwill, să se verifice costul de achiziție şi valoarea justă atribuită activelor şi datoriilor identificabile ale întreprinderii achiziționate. Dacă şi după acest control fondul comercial este tot negativ, el este înregistrat la veniturile corespunzătoare exercițiului în care s-a dobândit participația[1].

Aspectele menționate pot fi ilustrate cu ajutorul exemplului care urmează. Acesta se referă la societatea „SM" care achiziționează la începutul anului „N", pentru suma de 5.747.000 lei, 90% din capitalul unității „A". Elementele patrimoniale ale ultimei întreprinderi sunt redate în tabelul 4.65.

TABELUL 4.65

SITUAȚIA ELEMENTELOR PATRIMONIALE ALE ENTITĂȚII „A" LA DATA ACHIZIȚIEI ACESTEIA DE CĂTRE „SM"

Nr. crt.	Explicații	Valoare contabilă	Valoare justă	Diferențe de evaluare (col. 3 – col. 2)
0	1	2	3	4
1	Imobilizări	9.000.000	9.110.000	110.000
2	Stocuri	60.000	70.000	10.000
3	Creanțe	35.000	34.000	– 1.000
4	Trezorerie	1.200.000	1.200.000	–

[1] „*. Business combinations, A guide to IFRS 3, Deloitte, 2004, p. 20.

Nr. crt.	Explicații	Valoare contabilă	Valoare justă	Diferențe de evaluare (col. 3 – col. 2)
0	1	2	3	4
5	*TOTAL ACTIVE (rd. 1 la rd. 5)*	*10.295.000*	*10.414.000*	*119.000*
6	Împrumuturi	1.700.000	1.690.000	– 10.000
7	Alte datorii	2.360.000	2.380.000	20.000
8	*TOTAL DATORII (rd. 6 la rd. 7)*	*4.060.000*	*4.070.000*	*10.000*
9	**ACTIV NET (rd. 5 – rd. 8)**	**6.235.000**	**6.344.000**	**109.000**

Întrucât societatea „SM" a cumpărat doar 90% din acțiunile filialei „A", reiese că diferențele care rezultă din evaluarea la valoarea justă a elementelor identificabile de active şi datorii ale acesteia îi vor reveni proporțional cu procentajul de interes deținut (90%), restul fiind atribuit interesului minoritar. Prin urmare, determinarea fondului comercial şi stabilirea interesului minoritar sunt evidențiate în tabelul 4.66.

TABELUL 4.66

CALCULUL FONDULUI COMERCIAL ŞI AL INTERESULUI MINORITAR[1]

Nr. crt.	Explicații	Sume	Grup „SM" (90%)	Minoritari (10%)
1	*Cost de achiziție al titlurilor societății „A"*		*5.747,000*	
2	Activ net netratat al entității „A" la data achiziției	6.235,000	5.611,500	623,500
3	Diferență de evaluare:			
	- imobilizări	110,000	99,000	11,000
	- stocuri	10,000	9,000	1,000
	- creanțe	– 1,000	– 0,900	– 0,100
	- împrumuturi	10,000	9,000	1,000
	- alte datorii	– 20,000	– 18,000	– 2,000
	TOTAL DIFERENȚĂ DE EVALUARE	**109,000**	**98,100**	**10,900**
4	Diferență temporară de impozit[2] (total rd. 3 x 16%)	– 17,440	– 15,696	– 1,744
5	**ACTIV NET RETRATAT (rd. 2 + rd. 3 + rd. 4)**	**6.326,560**	**5.693,904**	**632,656**
6	*Fond comercial (rd. 1 – rd. 5)*	*pozitiv*	*53,096*	
		negativ	–	

Înregistrarea în contabilitate de către întreprinderea „SM" a achiziției participației la unitatea „A" şi a fondului comercial pozitiv care rezultă în urma acestei tranzacții sunt surprinse prin intermediul următoarelor articole contabile:

[1]Sumele din tabel sunt exprimate în mii lei.

[2]Reprezintă o datorie de impozit amânat (impozit pe profit amânat – pasiv).

Titluri de participare la „A”	=	Conturi la bănci în lei	5.747.000	5.747.000
%	=	%	**6.407.096**	**6.407.096**
Capital propriu„A”		Titluri de participare	6.235.000	5.747.000
Imobilizări„A”		la „A”	110.000	
Stocuri„A”		Participații minoritare	10.000	632.656
Creanțe„A”		Impozit pe profit	1.000	17.440
Fond comercial		amânat–pasiv	53.096	
		Împrumuturi„A”		10.000
		Alte datorii„A”		20.000

Admitem că achiziția a 90% din capitalul societății „A” s-a făcut de către „SM” prin plata de către aceasta din urmă a sumei de 5.685.000 lei. Folosind datele din exemplul precedent, determinarea în acest caz a fondului comercial şi stabilirea interesului minoritar sunt evidențiate în tabelul 4.67.

TABELUL 4.67

CALCULUL FONDULUI COMERCIAL ŞI AL INTERESULUI MINORITAR[1]

Nr. crt.	Explicații	Sume	Grup „SM” (90%)	Minoritari (10%)
1	*Cost de achiziție al titlurilor societății „A”*		*5.685,000*	
2	Activ net netratat al entității „A” la data achiziției	6.235,000	5.611,500	623,500
3	Diferență de evaluare:			
	- imobilizări	110,000	99,000	11,000
	- stocuri	10,000	9,000	1,000
	- creanțe	– 1,000	– 0,900	– 0,100
	- împrumuturi	10,000	9,000	1,000
	- alte datorii	– 20,000	– 18,000	– 2,000
	TOTAL DIFERENȚĂ DE EVALUARE	**109,000**	**98,100**	**10,900**
4	Diferență temporară de impozit (total rd. 3 x 16%)	– 17,440	– 15,696	– 1,744
5	**ACTIV NET RETRATAT (rd. 2 + rd. 3 + rd. 4)**	**6.326,560**	**5.693,904**	**632,656**
6	*Fond comercial (rd. 1 – rd. 5)*	*pozitiv*	–	
		negativ	*8,904*	

Intrarea în perimetrul de consolidare a entității „A”, precum şi înregistrarea fondului comercial negativ obținut la veniturile exercițiului în care s-a făcut achiziția se contabilizează astfel:

Titluri de participare la „A”	=	Conturi la bănci în lei	5.685.000	5.685.000

[1]Sumele din tabel sunt exprimate în mii lei.

%	=	%	**6.345.096**	**6.345.096**
Capital propriu„A”		Titluri de participare	6.235.000	5.685.000
Imobilizări„A”		la „A”	110.000	
Stocuri„A”		Participații minoritare	10.000	632.656
Creanțe„A”		Impozit pe profit	1.000	17.440
Fond comercial		amânat –pasiv	8.904	
negativ		Împrumuturi„A”		10.000
		Alte datorii„A”		20.000
Rezultat„SM”	=	Fond comercial	8.904	8.904
		negativ		

Preluarea controlului unei filiale poate avea loc şi în *mai multe etape*. În acest caz, diferența de achiziție trebuie calculată la fiecare etapă în funcție de valoarea justă a activului net al întreprinderii achiziționate de la acea dată[2].

Un exemplu care să ilustreze această situație pleacă de la premisa că entitatea „SM” preia controlul unității „A” printr-o achiziție realizată în trei etape, astfel:

- 01.01.„N”: 30% din titlurile lui „A” pentru suma de 3.200.000 lei;
- 01.05.„N”: 10% din acțiunile lui „A” pentru suma de 1.050.000 lei;
- 01.11.„N”: 20% din titlurile lui „A” pentru suma de 2.160.160 lei.

Valoarea activelor şi datoriilor identificabile ale societății „A” la 01.01.„N”, 01.05.„N” şi 01.11.„N” sunt prezentate în tabelul 4.68.

TABELUL 4.68

VALOAREA ACTIVELOR ŞI DATORIILOR IDENTIFICABILE ALE ENTITĂȚII „A” LA MOMENTELE ACHIZIȚIEI ACESTEIA DE CĂTRE „SM”[3]

Nr. crt.	Explicații	01.01.„N”			01.05.„N”			01.11.„N”		
		Valoare contabilă	Valoare justă	Diferențe (col. 3–2)	Valoare contabilă	Valoare justă	Diferențe (col. 6–5)	Valoare contabilă	Valoare justă	Diferențe (col. 9–8)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Imobilizări	10.000	9.980	**–20**	9.950	10.140	**190**	10.050	10.050	–
2	Stocuri	80	100	**20**	40	40	–	35	30	**–5**
3	Creanțe	20	30	**10**	10	20	**10**	25	25	–
4	Trezorerie	900	900	–	1.000	1.000	–	1.100	1.100	–
5	*Total active*	*11.000*	*11.010*	***10***	*11.000*	*11.200*	***200***	*11.210*	*11.205*	**–5**
6	Împrumuturi	400	400	–	370	380	**10**	360	360	–
7	Alte datorii	100	100	–	80	60	**–20**	70	70	–
8	*Total datorii*	*500*	*500*	–	*450*	*440*	***–10***	*430*	*430*	–
9	**ACTIV NET**	**10.500**	**10.510**	**10**	**10.550**	**10.760**	**210**	**10.780**	**10.775**	**–5**

[2]B. Raffournier, Op. cit., p. 469.
[3]Sumele din tabel sunt exprimate în mii lei.

Luând în considerare datele din tabelul 4.68 şi ştiind că întreprinderea „SM" a achiziţionat acţiunile filialei „A" în trei etape, stabilirea fondului comercial şi determinarea interesului extern sunt surprinse în tabelele 4.69-4.71.

TABELUL 4.69

CALCULUL FONDULUI COMERCIAL ŞI AL INTERESULUI EXTERN LA 01.01.„N"

- mii lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Sume	Grup „SM" (30%)	Alţi acţionari (70%)
1	*Cost de achiziţie al titlurilor societăţii „A"*		*3.200,00*	
2	Activ net netratat al entităţii „A" la data achiziţiei	10.500,00	3.150,00	7.350,00
3	Diferenţă de evaluare:			
	- imobilizări	– 20,00	– 6,00	– 14,00
	- stocuri	20,00	6,00	14,00
	- creanţe	10,00	3,00	7,00
	- împrumuturi	–	–	–
	- alte datorii	–	–	–
	TOTAL DIFERENŢĂ DE EVALUARE	**10,00**	**3,00**	**7,00**
4	Diferenţă temporară de impozit (total rd. 3 x 16%)	– 1,60	– 0,48	– 1,12
5	**ACTIV NET RETRATAT (rd. 2 + rd. 3 + rd. 4)**	**10.508,40**	**3.152,52**	**7.355,88**
6	*Fond comercial (rd. 1 – rd. 5)*	*pozitiv*	*47,48*	
		negativ	–	

TABELUL 4.70

CALCULUL FONDULUI COMERCIAL ŞI AL INTERESULUI EXTERN LA 01.05.„N"

- mii lei -

Nr. crt.	Explicaţii	Sume	Grup „SM" (10%)	Alţi acţionari (60%)
1	*Cost de achiziţie al titlurilor societăţii „A"*		*1.050,00*	
2	Activ net netratat al entităţii „A" la data achiziţiei	10.550,00	1.055,00	6.330,00
3	Diferenţă de evaluare:			
	- imobilizări	190,00	19,00	114,00
	- stocuri	–	–	–
	- creanţe	10,00	1,00	6,00
	- împrumuturi	– 10,00	– 1,00	– 6,00
	- alte datorii	20,00	2,00	12,00
	TOTAL DIFERENŢĂ DE EVALUARE	**210,00**	**21,00**	**126,00**

Nr. crt.	Explicații	Sume	Grup „SM” (10%)	Alți acționari (60%)
4	Diferență temporară de impozit (total rd. 3 x 16%)	– 33,60	– 3,36	– 20,16
5	**ACTIV NET RETRATAT (rd. 2 + rd. 3 + rd. 4)**	**10.726,40**	**1.072,64**	**6.435,84**
6	*Fond comercial (rd. 1 – rd. 5)*	*pozitiv*	–	
		negativ	*22,64*	

TABELUL 4.71

CALCULUL FONDULUI COMERCIAL ŞI AL INTERESULUI EXTERN LA 01.11.„N”

- mii lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume	Grup „SM” (20%)	Minoritari (40%)
1	*Cost de achiziție al titlurilor societății „A”*		*2.160,16*	
2	Activ net netratat al entității „A” la data achiziției	10.780,00	2.156,00	4.312,00
3	Diferență de evaluare:			
	- imobilizări	–	–	–
	- stocuri	– 5,00	– 1,00	– 2,00
	- creanțe	–	–	–
	- împrumuturi	–	–	–
	- alte datorii	–	–	–
	TOTAL DIFERENȚĂ DE EVALUARE	**– 5,00**	**– 1,00**	**– 2,00**
4	Diferență temporară de impozit[1] (total rd. 3 x 16%)	0,80	0,16	0,32
5	**ACTIV NET RETRATAT (rd. 2 + rd. 3 + rd. 4)**	**10.775,80**	**2.155,16**	**4.310,32**
6	*Fond comercial (rd. 1 – rd. 5)*	*pozitiv*	*5,00*	
		negativ	–	

Utilizând datele din tabelele 4.69-4.71 rezultă că la data preluării controlului unității „A” de către „SM” valoarea justă a activului net achiziționat figurează în bilanțul consolidat al acesteia din urmă la următoarele valori:

ACTIVE	
Imobilizări	10.050.000
Fond comercial[2]	29.840
Stocuri	30.000
Creanțe	25.000
Trezorerie	1.100
TOTAL ACTIVE	**11.234.840**

[1]Reprezintă o creanță de impozit amânat (impozit pe profit amânat – activ).

[2]47.480 lei (01.01.„N”) – 22.640 lei (01.05.„N”) + 5.000 lei (01.11.„N”) = ***29.840 lei***.

DATORII	
Împrumuturi	360.000
Diferențe temporare de impozit [(10.775.000 – 10.780.000) x 16%]	– 800
Alte datorii	70.000
TOTAL DATORII	**429.200**
CAPITALURI PROPRII	**10.805.640**

Valoarea capitalurilor proprii stabilită anterior poate fi descompusă astfel:

- fracțiunea care revine investitorului (60% din societatea „A"):

- cota-parte din activul net identificabil de la data preluării controlului (10.775.000 x 60%)	6.465.000
- diferențe temporare de impozit (800 x 60%)	480
- fond comercial	29.840
- *TOTAL*	*6.495.320*

- fracțiunea care revine acționarilor minoritari ai entității „A" (40%):

- cota-parte din activul net identificabil de la data preluării controlului (10.775.000 x 40%)	4.310.000
- diferențe temporare de impozit (800 x 40%)	320
- *TOTAL*	*4.310.320*

- **CAPITALURI PROPRII (6.495.320 + 4.310.320)** **10.805.640**

Din calculele de mai sus rezultă o diferență de 85.160 lei (6.495.320 lei – – 6.410.160 lei = 85.160 lei) între cota-parte din capitalul propriu al lui „A" care revine societății-mamă „SM" (6.495.320 lei) și mărimea costului total de achiziție al acțiunilor întreprinderii „A" [6.410.160 lei (3.200.000 lei + 1.050.000 lei + + 2.160.160 lei = 6.410.160 lei)]. Această sumă corespunde creșterii de valoare a primei și a celei de-a doua participații între data achiziției acestora și data preluării controlului. Demonstrarea acestei afirmații necesită analiza primei și a celei de-a doua cumpărări a titlurilor entității „A" pe baza valorii juste stabilite la 01.11.„N", astfel:

- *analiza primei etape de achiziție a titlurilor (30%):*

- cota-parte din activul net identificabil achiziționat la data de 01.11.„N" (10.775.000 x 30%)	3.232.500
- diferențe temporare de impozit (800 x 30%)	240
- *TOTAL*	*3.232.740*
- cota-parte din activul net identificabil achiziționat la 01.01.„N"	3.152.520
- **DIFERENȚE**	**80.220**

- *analiza celei de-a doua etape de achiziție a titlurilor (10%):*
  - cota-parte din activul net identificabil achiziționat la data de 01.11.„N” (10.775.000 x 10%) 1.077.500
  - diferențe temporare de impozit (800 x 10%) 80
  - *TOTAL* *1.077.580*
  - cota-parte din activul net identificabil achiziționat la 01.05.„N” 1.072.640
  - **DIFERENȚE** **4.940**
- ***TOTAL DIFERENȚE*** ***85.160***

Şi încă ceva. La data achiziției nu este totdeauna posibil să se determine costul total al tranzacției sau valoarea justă a întreprinderii cumpărate. Drept urmare, achiziția este contabilizată folosindu-se valori provizorii care vor fi regularizate ulterior. IFRS 3 „Combinări de afaceri” limitează durata până la care aceste ajustări pot fi practicate. Potrivit referențialului internațional modificările care intervin în primele 12 luni după achiziție sunt contabilizate ca şi valorile corespondente care au fost cunoscute la data efectuării tranzacției.

Lămurirea acestor aspecte are la bază exemplul următor: societatea „SM” achiziționează la 01.01.„N” 80% din capitalul unei unități „A”, pentru care plăteşte suma de 8.527.520 lei. Pe 15.10.„N” are loc o evaluare mai exactă a patrimoniului ultimei întreprinderi. Valoarea contabilă a activelor şi datoriilor identificabile ale filialei „A” la data achiziției acesteia de către „SM”, precum şi valorile juste ale acestor elemente constatate la 01.01.„N” şi la 15.10.„N” sunt redate în tabelul 4.72.

TABELUL 4.72

VALOAREA CONTABILĂ ŞI VALORILE JUSTE ALE ACTIVELOR ŞI DATORIILOR IDENTIFICABILE ALE FILIALEI „A”[1]

Nr. crt.	Explicații	Valoare contabilă	Valoare justă la:			
			01.01.„N”	Diferențe (col. 3 – 2)	15.10.„N”	Diferențe (col. 5 – 2)
0	1	2	3	4	5	6
1	Imobilizări	10.000	9.980	**– 20**	10.140	**140**
2	Stocuri	80	100	**20**	40	**– 40**
3	Creanțe	20	30	**10**	20	**–**
4	Trezorerie	900	900	**–**	900	**–**
5	*Total active*	*11.000*	*11.010*	***10***	*11.100*	***100***
6	Împrumuturi	400	400	**–**	380	**– 20**

[1]Sumele din tabel sunt exprimate în mii lei.

Nr. crt.	Explicații	Valoare contabilă	Valoare justă la:			
			01.01.„N”	Diferențe (col. 3 – 2)	15.10.„N”	Diferențe (col. 5 – 2)
0	1	2	3	4	5	6
7	Alte datorii	100	100	–	60	– 40
8	*Total datorii*	*500*	*500*	–	*440*	*– 60*
9	**CAPITALURI PROPRII**	**10.500**	**10.510**	**10**	**10.660**	**160**

Având în vedere datele din tabelul 4.72, reiese că stabilirea fondului comercial şi determinarea interesului minoritar la cele două date sunt surprinse în tabelele 4.73-4.74.

TABELUL 4.73

CALCULUL FONDULUI COMERCIAL ŞI AL INTERESULUI MINORITAR LA 01.01.„N”

- mii lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume	Grup „SM” (80%)	Minoritari (20%)
1	*Cost de achiziție al titlurilor societății „A”*		*8.527,52*	
2	Activ net netratat al entității „A” la data achiziției	10.500,00	8.400,00	2.100,00
3	Diferență de evaluare: - imobilizări - stocuri - creanțe - împrumuturi - alte datorii **TOTAL DIFERENȚĂ DE EVALUARE**	 – 20,00 20,00 10,00 – – **10,00**	 – 16,00 16,00 8,00 – – **8,00**	 – 4,00 4,00 2,00 – – **2,00**
4	Diferență temporară de impozit (total rd. 3 x 16%)	– 1,60	– 1,28	– 0,32
5	**ACTIV NET RETRATAT (rd. 2 + rd. 3 + rd. 4)**	**10.508,40**	**8.406,72**	**2.101,68**
6	*Fond comercial (rd. 1 – rd. 5)*	*pozitiv*	*120,80*	
		negativ	–	

TABELUL 4.74

CALCULUL FONDULUI COMERCIAL ŞI AL INTERESULUI MINORITAR LA 15.10.„N”

- mii lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume	Grup „SM” (80%)	Minoritari (20%)
1	*Cost de achiziție al titlurilor societății „A”*		*8.527,52*	
2	Activ net netratat al entității „A” la data achiziției	10.500,00	8.400,00	2.100,00

Nr. crt.	Explicații	Sume	Grup „SM” (80%)	Minoritari (20%)
3	Diferență de evaluare:			
	- imobilizări	140,00	112,00	28,00
	- stocuri	– 40,00	– 32,00	– 8,00
	- creanțe	–	–	–
	- împrumuturi	20,00	16,00	4,00
	- alte datorii	40,00	32,00	8,00
	TOTAL DIFERENȚĂ DE EVALUARE	**160,00**	**128,00**	**32,00**
4	Diferență temporară de impozit (total rd. 3 x 16%)	– 25,60	– 20,48	– 5,12
5	**ACTIV NET RETRATAT (rd. 2 + rd. 3 + rd. 4)**	**10.634,40**	**8.507,52**	**2.126,88**
6	*Fond comercial (rd. 1 – rd. 5)*	*pozitiv*	*20,00*	
		negativ	–	

Luând în considerare formula (8) şi folosind datele din tabelul 4.72, rezultă că majorarea la data de 15.10.„N” a valorii diferențelor de evaluare a activelor şi datoriilor identificabile ale întreprinderii „A” față de cea evidențiată la 01.01.„N” a condus, în mod firesc, la diminuarea fondului comercial. Se impune, totodată, ajustarea tuturor elementelor înregistrate inițial, adică aducerea acestora la nivelul celor de la data de 15.10.„N” (tabelul 4.75).

TABELUL 4.75

AJUSTAREA ULTERIOARĂ ACHIZIȚIEI A VALORII JUSTE A ACTIVELOR ŞI DATORIILOR IDENTIFICABILE ALE FILIALEI „A”

Nr. crt.	Explicații	Înregistrare provizorie (01.01.„N”)	Corecții	Înregistrare finală (15.10.„N”)
1	Imobilizări	9.980.000	160.000	10.140.000
2	Fond comercial	120.800	– 100.800	20.000
3	Stocuri	100.000	– 60.000	40.000
4	Creanțe	30.000	– 10.000	20.000
5	Trezorerie	900.000	–	900.000
6	*Total active*	*11.130.800*	*– 10.800*	*11.120.000*
7	Împrumuturi	400.000	– 20.000	380.000
8	Diferențe temporare de impozit	1.600	24.000	25.600
9	Alte datorii	100.000	– 40.000	60.000
10.	*Total datorii*	*501.600*	*– 36.000*	*465.600*
11.	**CAPITALURI PROPRII** — **TOTAL**	**10.629.200**	**25.200**	**10.654.400**
	grup	*8.527.520*	–	*8.527.520*
	minoritari	*2.101.680*	*25.200*	*2.126.880*

Potrivit datelor din tabelul 4.73, intrarea la 01.01.„N" a entității „A" în perimetrul de consolidare, precum și înregistrarea fondului comercial pozitiv obținut la acea dată se contabilizează astfel:

Titluri de participare la „A"	=	Conturi la bănci în lei	8.527.520	8.527.520
%	=	%	**10.630.800**	**10.630.800**
Capital propriu„A"		Titluri de participare	10.500.000	8.527.520
Imobilizări„A"		la „A"	20.000	
Stocuri„A"		Participații minoritare	20.000	2.101.680
Creanțe„A"		Impozit pe profit	10.000	1.600
Fond comercial pozitiv		amânat –pasiv	120.800	

În urma întocmirii ultimului articol contabil și ținând cont și de valoarea contabilă a acestor elemente, reiese că ele vor prezenta la 01.01.„N" următoarea situație[1]:

D	Imobilizări	C
10.000		
20		
	Sf$_d$	9.980

D	Stocuri	C
80		
20		
	Sf$_d$	100

D	Creanțe	C
20		
10		
	Sf$_d$	30

D	Fond comercial	C
120,8		
	Sf$_d$	120,8

D	Trezorerie	C
900		
	Sf$_d$	900

D	Capital propriu„A"	C
10.500		10.500

D	Împrumuturi	C
		400
Sf$_c$	400	

D	Titluri de participare la „A"	C
8.527,52		8.527,52

D	Participații minoritare	C
		2.101,68
Sf$_c$	2.101,68	

D	Alte datorii	C
		100
Sf$_c$	100	

D	Impozit pe profit amânat – pasiv	C
		1,6
Sf$_c$	1,6	

Întrucât articolul contabil precedent nu exprimă realitatea existentă la 15.10.„N", valoarea elementelor patrimoniale ale entității „A" trebuie corectată pentru a se putea ajunge la această dată la mărimile reflectate în tabelul 4.77. Acest lucru se realizează, folosind datele din tabelul 4.78, prin intermediul urmă-

[1]Sumele din Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

toarei înregistrări:

%	=	%	42.200	42.200
Imobilizări „A"		Participaţii minoritare	160.000	25.200
Stocuri „A"		Impozit pe profit	60.000	24.000
Creanţe „A"		amînat –pasiv	10.000	
Fond comercial pozitiv			100.800	
Împrumuturi			20.000	
Alte datorii			40.000	

După întocmirea ultimului articol contabil, situaţia elementelor patrimoniale menţionate este următoarea[1]:

D Imobilizări C

10.000	
20	
160	
	Sf_d 10.140

D Stocuri C

80	
20	
60	
	Sf_d 40

D Creanţe C

20	
10	
10	
	Sf_d 20

D Fond comercial C

120,8	
100,8	
	Sf_d 20

D Trezorerie C

900	
	Sf_d 900

D Capital propriu „A" C

10.500	10.500

D Împrumuturi C

20	400
Sf_c 380	

D Titluri de participare la „A" C

8.527,52	8,527,52

D Participaţii minoritare C

	2.101,68
	25,2
Sf_c 2.126,88	

D Alte datorii C

40	100
Sf_c 60	

D Impozit pe profit amânat – pasiv C

	1,6
	24,0
Sf_c 25,6	

4.4.3. Fondul comercial în viziunea FASB

Normele americane cer raportarea în situaţiile financiare consolidate a activelor şi datoriilor identificabile ale filialei la valoarea lor justă de la data achiziţiei. Atunci când dobânditorul posedă mai puţin de 100% din capitalul entităţii cumpărate apare problema determinării valorii care va fi atribuită activelor şi datoriilor filialei consolidate în situaţia în care valoarea contabilă a aces-

[1]Sumele din Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

tora diferă de valoarea justă înregistrată la data efectuării tranzacției. Acest aspect este soluționat de către US GAAP prin utilizarea a două alternative practice permise. Este vorba despre abordarea din punctul de vedere al societății-mamă și de cea din perspectiva unității economice, care sunt ilustrate în felul următor[1]:

Abordarea din perspectiva societății-mamă	Active nete consolidate	= Valoarea contabilă a activelor nete ale întreprinderii consolidante	+ Valoarea contabilă a activelor nete ale filialei	+ Cota-parte din diferența între valoarea justă și cea contabilă a activelor nete ale filialei
Abordarea din perspectiva unității economice	Active nete consolidate	= Valoarea contabilă a activelor nete ale întreprinderii consolidante	+ Valoarea contabilă a activelor nete ale filialei	+ 100% din diferența între valoarea justă și cea contabilă a activelor nete ale filialei

Diferența între cele două interpretări privind tratarea activelor nete consolidate are la bază un exemplu în care o întreprindere („SM") achiziționează 65% din capitalul altei entități („A"). Aceasta din urmă are un echipament a cărui valoare netă contabilă (25.000 $) diferă de cea justă (28.500 $).

În cazul abordării din perspectiva societății-mamă, bilanțul consolidat la data achiziției va raporta pentru această imobilizare valoarea de 27.275 $ {valoarea netă contabilă a bunului (25.000 $) + cota-parte din diferența între valoarea justă și cea netă contabilă a activului [65% x (28.500 $ – 25.000 $)] = 25.000 $ + + 3.500 $ x 65% = 27.275 $}. Potrivit celei de-a doua alternative (din punctul de vedere al unității economice), echipamentul va fi raportat la valoarea de 28.500 $, adică la valoarea justă a acestuia de la data achiziției de către „SM" a participației la „A".

4.4.3.1. Goodwill

Activele unei filiale nu trebuie consolidate la valoarea contabilă dacă aceasta diferă de valoarea lor justă de la data achiziției. Atunci când costul investiției într-o filială nu este egal cu valoarea netă contabilă a activelor societății, ac-

[1]H. C. Herring III, Op. cit., pp. 77-78.

tivele şi datoriile întreprinderii achiziționate trebuie ajustate pentru a se ajunge la valoarea justă a acestora.

Exemplul care urmează are în vedere tocmai aceste aspecte şi se referă la societatea „SM" care cumpără toate acțiunile unității „A" cu suma de 170.000 $. Cheltuielile ocazionate de această tranzacție sunt de 8.000 $, iar activele şi datoriile identificabile ale celor două entități („SM" şi „A") sunt redate în tabelul 4.79.

TABELUL 4.79

ACTIVELE ŞI DATORIILE SOCIETĂȚILOR „SM" ŞI „A" ($)

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"		
			Valoare contabilă	Valoare justă	Diferențe col. (4 – 3)
0	1	2	3	4	5
1	Cash	100.000	10.000	10.000	–
2	Creanțe	132.000	15.000	15.000	–
3	Stocuri	170.000	30.000	32.000	2.000
4	Terenuri	90.000	14.000	16.500	2.500
5	Construcții	180.000	80.000	81.500	1.500
6	Echipamente	200.000	51.000	55.000	4.000
7	Titluri de participare la „A"	178.000	–	–	–
8	**TOTAL ACTIVE**	**1.050.000**	**200.000**	**210.000**	**10.000**
9	Datorii curente	160.000	15.000	15.000	–
10	Datorii pe termen lung	300.000	25.000	25.000	–
11	*Capital propriu*	*590.000*	*160.000*	–	–
12	**TOTAL PASIVE**	**1.050.000**	**200.000**	–	–

Folosind datele din tabelul 4.79 rezultă următoarele:

- costul de achiziție al participației[1]: 178.000
- cota-parte din activul net contabil al societății „A" care îi revine lui „SM" în virtutea deținerii sale (160.000 $ x 100%): 160.000
- excedent al costului de achiziție asupra valorii activului net contabil[2] care se alocă: **18.000**
  - stocurilor 2.000
  - terenurilor 2.500
  - construcțiilor 1.500
  - echipamentelor 4.000
  - *goodwill* *8.000*

  TOTAL EXCEDENT **18.000**

---

[1] 170.000 $ (valoarea titlurilor achiziționate) + 8.000 $ (alte costuri care privesc achiziția) = ***= 178.000 $.***

[2] 178.000 $ – 160.000 $ = ***18.000 $.***

Potrivit acestor rezultate şi ţinând cont că unitatea „A" este deţinută în proporţie de 100% de către „SM", înregistrările contabile care au loc cu ocazia consolidării primei entităţi sunt următoarele:

Titluri de participare la „A"	=	Cash	178.000	178.000
%	=	Titluri de participare la „A"		178.000
Capital propriu„A"			160.000	
Excedent al valorii nete contabile[1]			18.000	
%	=	Excedent al valorii nete contabile		18.000
Terenuri			2.500	
Construcţii			1.500	
Echipamente			4.000	
Stocuri			2.000	
Goodwill			8.000	

Având în vedere situaţiile financiare separate ale celor două companii şi ultimele articole contabile, eliminările care au loc şi întocmirea bilanţului consolidat al acestora sunt redate în tabelul 4.80.

TABELUL 4.80

BILANŢUL CONSOLIDAT AL COMPANIILOR „SM" ŞI „A" ($)

Nr. crt.	Explicaţii	Bilanţ individual al companiei		Eliminări		Bilanţ consolidat
		„SM"	„A"	Debit	Credit	
1	Cash	100.000	10.000	–	–	110.000
2	Creanţe	132.000	15.000	–	–	147.000
3	Stocuri	170.000	30.000	2.000	–	202.000
4	Terenuri	90.000	14.000	2.500	–	106.500
5	Construcţii	180.000	80.000	1.500	–	261.500
6	Echipamente	200.000	51.000	4.000	–	255.000
7	Titluri de participare la „A"	178.000	–	–	178.000	–
8	***Goodwill***	–	–	***8.000***	–	***8.000***
9	*Excedent al valorii nete contabile*	–	–	*18.000*	*18.000*	–
10	**TOTAL ACTIVE**	**1.050.000**	**200.000**	**36.000**	**196.000**	**1.090.000**
11	Datorii curente	160.000	15.000	–	–	175.000
12	Datorii pe termen lung	300.000	25.000	–	–	325.000
13	*Capital propriu*	*590.000*	*160.000*	*160.000*	–	*590.000*
14	**TOTAL PASIVE**	**1.050.000**	**200.000**	**160.000**	–	**1.090.000**

[1] ***Excedentul valorii nete contabile*** este doar un cont temporar. Acesta apare doar ca o parte a procesului de eliminare a titlurilor, nefigurând însă ca un cont distinct în nici o situaţie financiară *(H. C. Herring III, Op. cit., p. 84)*.

În cazul în care societatea „SM" nu ar fi controlat entitatea „A" în proporție de 100%, ci într-un procent doar de 80%, interesul minoritar care apare (20%) trebuie, de asemenea, evidențiat. Folosind datele din tabelul 4.79, acest aspect impune, potrivit abordării din perspectiva unității economice, efectuarea următoarelor calcule:

- costul de achiziție al participației: 178.000
- cota-parte din activul net contabil al societăţii „A" care îi revine lui „SM" în virtutea deținerii sale (160.000 $ x 80%): 128.000
- excedent al costului de achiziție asupra valorii activului net contabil[1] care se alocă: **50.000**
  - stocurilor 2.000
  - terenurilor 2.500
  - construcțiilor 1.500
  - echipamentelor 4.000
  - interesului minoritar [(2.000 $ + 2.500 $ + 1.500 $ + 4.000 $) x x 20%] *– 2.000*
  - *goodwill* *42.000*

TOTAL EXCEDENT **50.000**

Conform acestor rezultate şi ținând seama că unitatea „A" este deținută doar în proporție de 80% de către „SM", înregistrările contabile care au loc cu ocazia intrării primei entități în perimetrul de consolidare sunt următoarele:

Titluri de participare la „A"	=	Cash	178.000	178.000
%	=	%	**210.000**	**210.000**
Capital propriu„A"		Titluri de participare	160.000	178.000
Excedent al valorii nete contabile		la „A"	50.000	32.000
		Participații minoritare[2]		
%	=	%	**52.000**	**52.000**
Terenuri		Excedent al valorii	2.500	50.000
Construcții		nete contabile	1.500	
Echipamente		Participații minoritare	4.000	2.000
Stocuri			2.000	
Goodwill			42.000	

Luând în considerare situațiile financiare individuale ale celor două întreprinderi, precum şi ultimele articole contabile, întocmirea bilanțului consolidat al acestora şi eliminările care au loc cu această ocazie sunt surprinse în tabelul 4.81.

---

[1] 178.000 $ – 128.000 $ = ***50.000 $.***
[2] 160.000 $ x 20% = ***32.000 $.***

TABELUL 4.81

BILANȚUL CONSOLIDAT AL COMPANIILOR „SM" ȘI „A" ($)

Nr. crt.	Explicații	Bilanț individual al companiei		Eliminări		Bilanț consolidat
		„SM"	„A"	Debit	Credit	
1	Cash	100.000	10.000	–	–	110.000
2	Creanțe	132.000	15.000	–	–	147.000
3	Stocuri	170.000	30.000	2.000	–	202.000
4	Terenuri	90.000	14.000	2.500	–	106.500
5	Construcții	180.000	80.000	1.500	–	261.500
6	Echipamente	200.000	51.000	4.000	–	255.000
7	Titluri de participare la „A"	178.000	–	–	178.000	–
8	***Goodwill***	–	–	***42.000***	–	***42.000***
9	*Excedent al valorii nete contabile*	–	–	*50.000*	*50.000*	–
10	**TOTAL ACTIVE**	**1.050.000**	**200.000**	**102.000**	**228.000**	**1.124.000**
11	Datorii curente	160.000	15.000	–	–	175.000
12	Datorii pe termen lung	300.000	25.000	–	–	325.000
13	*Capital propriu*	*590.000*	*160.000*	*160.000*	–	*590.000*
14	***Participații minoritare***				***32.000*** ***2.000***	***34.000***
15	**TOTAL PASIVE**	**1.050.000**	**200.000**	**160.000**	**34.000**	**1.124.000**

Dacă modul de tratare al fondului comercial pozitiv potrivit normelor americane nu diferă substanțial de interpretarea acestuia conform IFRS 3 „Combinări de afaceri", nu acelaşi lucru se poate spune despre fondul comercial negativ (badwill), care va fi tratat în subcapitolul următor.

4.4.3.2. Goodwill negativ

Combinările de afaceri pot duce şi la situații în care prețul plătit de dobânditor pentru participația achiziționată să fie mai mic decât valoarea justă a activului net care îi revine în virtutea deținerilor sale. Totodată, se poate ca investitorul să nu posede toate acțiunile unei alte societăți. Interesul minoritar ce apare în acest caz trebuie evidenţiat.

Aspectele menționate pot fi uşor înțelese plecând de la datele din tabelul 4.82. Din acesta rezultă, printre altele, că prețul plătit de investitor pentru achiziția sa este de 100.000 $.

TABELUL 4.82

ACTIVELE ŞI DATORIILE SOCIETĂŢILOR „SM" ŞI „A" ($)

Nr. crt.	Explicaţii	Societatea „SM"	Societatea „A"		
			Valoare contabilă	Valoare justă	Diferenţe col. (4 – 3)
0	1	2	3	4	5
1	Cash	100.000	10.000	10.000	–
2	Creanţe	132.000	15.000	15.000	–
3	Stocuri	170.000	30.000	32.000	2.000
4	Terenuri	90.000	14.000	14.000	–
5	Construcţii	208.000	80.000	83.000	3.000
6	Echipamente	250.000	51.000	56.000	5.000
7	Titluri de participare la „A"	100.000	–	–	–
8	**TOTAL ACTIVE**	**1.050.000**	**200.000**	**210.000**	**10.000**
9	Datorii curente	160.000	15.000	15.000	–
10	Datorii pe termen lung	300.000	25.000	25.000	–
11	*Capital propriu*	*590.000*	*160.000*	–	–
12	**TOTAL PASIVE**	**1.050.000**	**200.000**	–	–

Situaţiile care trebuie avute în vedere sunt următoarele:

- compania „A" este deţinută în proporţie de 100% de către „SM";
- interesul întreprinderii „SM" în capitalul entităţii „A" este doar de 70%.

În cazul în care compania „A" este deţinută în proporţie de 100% de către „SM" se efectuează, potrivit datelor din tabelul 4.82, următoarele calcule:

- costul de achiziţie al participaţiei: 100.000
- cota-parte din activul net contabil al societăţii „A" care îi revine lui „SM" în virtutea deţinerii sale (160.000 $ x 100%): 160.000
- excedent al valorii activului net contabil asupra costului de achiziţie[1] care se alocă: **– 60.000**
  - stocurilor 2.000
  - construcţiilor 3.000
  - echipamentelor 5.000
  - *goodwill negativ* *– 70.000*

  TOTAL EXCEDENT **– 60.000**
- goodwill negativ care se alocă[2]: – 70.000

---

[1] 100.000 $ – 160.000 $ = ***60.000 $.***

[2] Badwill se alocă, conform FASB Statement N° 141, anumitor active nefinanciare deţinute pe termen lung în acord cu valoarea lor justă, indiferent dacă la aceste elemente se înregistrează diferenţe între valoarea netă contabilă şi valoarea justă, astfel: $\frac{\text{Valoare justa}}{\text{Valoare justa totala}} \times \text{Badwill.}$

• terenurilor[1]				– 6.405
• construcțiilor[2]				– 37.974
• echipamentelor[3]				– 25.621
TOTAL GOODWILL NEGATIV				**– 70.000**

Știind că unitatea „A" este deținută în proporție de 100% de către „SM" și luând în considerare ultimele rezultate, înregistrările contabile care au loc cu ocazia consolidării primei entități sunt următoarele:

Titluri de participare la „A"	=	Cash	100.000	100.000
Capital propriu„A"	=	%	160.000	
		Titluri de participare la „A"		100.000
		Excedent al valorii nete contabile		60.000
%	=	Goodwill negativ		70.000
Excedent al valorii nete contabile			60.000	
Construcții			3.000	
Echipamente			5.000	
Stocuri			2.000	
Goodwill negativ	=	%	70.000	
		Terenuri		6.405
		Construcții		37.974
		Echipamente		25.621

Ținând seama atât de situațiile financiare separate ale celor două companii (tabelul 4.82), cât și de ultimele articole contabile, eliminările care au loc și întocmirea bilanțului consolidat al acestora sunt redate în tabelul 4.83.

TABELUL 4.83

BILANȚUL CONSOLIDAT AL COMPANIILOR „SM" ȘI „A" ($)

Nr. crt.	Explicații	Bilanț individual al companiei		Eliminări		Bilanț consolidat
		„SM"	„A"	Debit	Credit	
1	Cash	100.000	10.000	–	–	110.000
2	Creanțe	132.000	15.000	–	–	147.000

[1] $\frac{14.000\,\$}{153.000\,\$} \times 70.000\,\$ = 6.405\,\$.$

[2] $\frac{83.000\,\$}{153.000\,\$} \times 70.000\,\$ = 37.974\,\$.$

[3] $\frac{56.000\,\$}{153.000\,\$} \times 70.000\,\$ = 25.621\,\$.$

Nr. crt.	Explicații	Bilanț individual al companiei		Eliminări		Bilanț consolidat
		„SM”	„A”	Debit	Credit	
3	Stocuri	170.000	30.000	2.000	–	202.000
4	Terenuri	90.000	14.000	–	6.405	97.595
5	Construcții	208.000	80.000	3.000	37.974	253.026
6	Echipamente	250.000	51.000	5.000	25.621	280.379
7	Titluri de participare la „A”	100.000	–	–	100.000	–
8	***Goodwill negativ***	–	–	***70.000***	***70.000***	–
9	*Excedent al valorii nete contabile*	–	–	*60.000*	*60.000*	–
10	**TOTAL ACTIVE**	**1.050.000**	**200.000**	**140.000**	**300.000**	**1.090.000**
11	Datorii curente	160.000	15.000	–	–	175.000
12	Datorii pe termen lung	300.000	25.000	–	–	325.000
13	*Capital propriu*	*590.000*	*160.000*	*160.000*	–	*590.000*
14	**TOTAL PASIVE**	**1.050.000**	**200.000**	**160.000**	–	**1.090.000**

Dacă interesul întreprinderii „SM” în capitalul entității „A” este doar de 70%, folosind datele din tabelul 4.82 se obțin următoarele rezultate:

- costul de achiziție al participației: 100.000
- cota-parte din activul net contabil al societății „A” care îi revine lui „SM” în virtutea deținerii sale (160.000 $ x 70%): 112.000
- excedent al valorii activului net contabil asupra costului de achiziție **– 12.000**

  care se alocă:
  - stocurilor 2.000
  - construcțiilor 3.000
  - echipamentelor 5.000
  - interesului minoritar [(2.000 $ + 3.000 $ + 5.000 $) x 30%] *– 3.000*
  - *goodwill negativ* *– 19.000*

  TOTAL EXCEDENT **– 12.000**
- goodwill negativ care se alocă: – 19.000
  - terenurilor[1] – 1.739
  - construcțiilor[2] – 10.307
  - echipamentelor[3] – 6.954

  TOTAL GOODWILL NEGATIV **– 19.000**

---

[1] $\frac{14.000\,\$}{153.000\,\$} \times 19.000\,\$ = \textit{1.739 \$.}$

[2] $\frac{83.000\,\$}{153.000\,\$} \times 19.000\,\$ = \textit{10.307 \$.}$

[3] $\frac{56.000\,\$}{153.000\,\$} \times 19.000\,\$ = \textit{6.954 \$.}$

Având în vedere aceste rezultate, precum și faptul că întreprinderea „A" este deținută doar în proporție de 70% de către „SM", înregistrările contabile care au loc cu ocazia intrării în perimetrul de consolidare a primei entități sunt următoarele:

Titluri de participare la „A"	=	Cash	100.000	100.000
Capital propriu„A"	=	%	160.000	
		Titluri de participare la „A"		100.000
		Participații minoritare[1]		48.000
		Excedent al valorii nete contabile		12.000
%	=	%	**22.000**	**22.000**
Excedent al valorii nete contabile		Participații minoritare	12.000	3.000
		Goodwill negativ		19.000
Construcții			3.000	
Echipamente			5.000	
Stocuri			2.000	
Goodwill negativ	=	%	19.000	
		Terenuri		1.739
		Construcții		10.307
		Echipamente		6.954

Potrivit situațiilor financiare individuale ale celor două întreprinderi, precum și ultimelor articole contabile, întocmirea bilanțului consolidat al acestora și eliminările care au loc cu această ocazie sunt ilustrate în tabelul 4.84.

TABELUL 4.84

BILANȚUL CONSOLIDAT AL COMPANIILOR „SM" ȘI „A" (S)

Nr. crt.	Explicații	Bilanț individual al companiei		Eliminări		Bilanț consolidat
		„SM"	„A"	Debit	Credit	
1	Cash	100.000	10.000	–	–	110.000
2	Creanțe	132.000	15.000	–	–	147.000
3	Stocuri	170.000	30.000	2.000	–	202.000
4	Terenuri	90.000	14.000	–	1.739	102.261
5	Construcții	208.000	80.000	3.000	10.307	280.693
6	Echipamente	250.000	51.000	5.000	6.954	299.046
7	Titluri de participare la „A"	100.000	–	–	100.000	–
8	Goodwill negativ	–	–	***19.000***	***19.000***	–
9	*Excedent al valorii nete contabile*	–	–	*12.000*	*12.000*	–
10	**TOTAL ACTIVE**	**1.050.000**	**200.000**	**41.000**	**150.000**	**1.141.000**

[1] 160.000 $ x 30% = ***48.000 $***.

Nr. crt.	Explicații	Bilanț individual al companiei		Eliminări		Bílanț consolidat
		„SM”	„A”	Debit	Credit	
11	Datorii curente	160.000	15.000	–	–	175.000
12	Datorii pe termen lung	300.000	25.000	–	–	325.000
13	*Capital propriu*	*590.000*	*160.000*	*160.000*	–	*590.000*
14	***Participații minoritare***				***48.000*** ***3.000***	***51.000***
15	**TOTAL PASIVE**	**1.050.000**	**200.000**	**160.000**	**51.000**	**1.141.000**

Se observă din exemplele prezentate că modul de tratare al fondului comercial negativ potrivit normelor americane este complet diferit de interpretarea acestuia conform IFRS 3 „Combinări de afaceri”. În viziunea FASB fondul comercial negativ se alocă anumitor active nefinanciare deținute pe termen lung, în acord cu valoarea lor justă, indiferent dacă la aceste elemente se înregistrează diferențe între valoarea netă contabilă şi valoarea justă, în timp ce IFRS 3 cere ca diferența de achiziție negativă să fie înregistrată la venituri în contul de profit şi pierdere al perioadei.

4.5. Aspecte finale privind metodele de consolidare

Indiferent dacă o participație într-o întreprindere dă drept de control sau permite exercitarea unei influențe semnificative asupra acesteia, ori constituie un simplu plasament, rezultatul consolidat poate să varieze într-o proporție însemnată. Dacă entitatea la care se dețin titluri raportează profit, o cotă-parte din acesta va fi încorporată în rezultatul consolidat atât în cazul integrării globale sau proporționale, cât şi în situația punerii în echivalență. Dimpotrivă, dacă participația este menținută la costul de achiziție, numai dividendele primite de societatea-mamă sunt contabilizate.

În ceea ce priveşte pierderea obținută de o unitate la care se dețin participații lucrurile sunt diferite. Astfel, dacă societatea este integrată global sau proporțional, entitatea dominantă va suporta în totalitate cota-parte ce îi revine din rezultatul nefavorabil al acesteia. În situația în care titlurile achiziționate sunt evaluate prin metoda punerii în echivalență sau la costul de revenire, întreprinderea consolidantă va limita cota-parte din pierderea care îi revine în virtutea deținerilor sale la nivelul valorii participației.

Urmează un exemplu din care rezultă că societatea-mamă „SM” deține

o participaţie de 40% în capitalul unei alte unităţi („A"). Costul de achiziţie al titlurilor procurate este de 10.000 lei. Suportarea de către întreprinderea consolidantă a cotei-părţi din profitul sau pierderea raportate de entitatea „A" sunt surprinse în tabelul 4.85.

TABELUL 4.85

SUPORTAREA DE CĂTRE SOCIETATEA „SM" A COTEI-PĂRŢI DIN PROFITUL SAU PIERDEREA OBŢINUT(Ă) DE SOCIETATEA „A"

Nr. crt.	Rezultatul societăţii la care se deţine participaţia	Incidenţa asupra rezultatului consolidat în situaţia în care se foloseşte:		
		Integrarea globală sau proporţională	Punerea în echivalenţă	Costul de achiziţie
1	Profit (30.000 lei)	12.000	12.000	0
2	Pierdere (30.000 lei)	– 12.000	– 10.000	– 10.000

Reiese din tabelul 4.85 că întreprinderile sunt interesate să utilizeze următoarele metode:

♦ integrarea globală, proporţională sau punerea în echivalenţă în situaţia în care societăţile la care deţin participaţii înregistrează profit;

♦ punerea în echivalenţă sau costul de revenire în caz contrar.

Alegerea uneia dintre acestea nu este teoretic liberă, întrucât metoda utilizată depinde de intensitatea relaţiilor dintre întreprinderea-mamă şi societăţile deţinute, după cum urmează[1]:

♦ integrare globală, în caz de control exclusiv;

♦ punere în echivalenţă, în situaţia exercitării unei influenţe semnificative;

♦ integrare proporţională sau punere în echivalenţă, dacă există un control comun (conjugat);

♦ cost de achiziţie, în celelalte situaţii.

Totodată, punerea în echivalenţă poate fi foarte practică dacă se doreşte subevaluarea gradului de îndatorare al grupului. Pentru a demonstra acest lucru ne folosim de datele tabelului 4.86, în care sunt prezentate bilanţurile simplificate a două societăţi „SM" şi „A", întreprinderea dominantă („SM") deţinând la cea de-a doua o participaţie de 60%[2] achiziţionată pentru suma de 378.000 lei.

---

[1]B. Raffournier, Op. cit., p. 279.

[2]Datorită faptului că acţiunile pot avea drepturi de vot diferite sau pot fi fără drept de vot (cu dividend prioritar), deţinerea unei participaţii de 60% nu implică în mod obligatoriu şi posesia a 60% din drepturile de vot exprimate de acestea.

TABELUL 4.86

BILANȚURILE SIMPLIFICATE ALE SOCIETĂȚILOR „SM" ȘI „A"

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM"	Societatea „A"
1	Titluri de participare la „A"	378.000	–
2	Alte active	1.344.000	995.000
3	**TOTAL ACTIVE**	**1.722.000**	**995.000**
4	Datorii[1]	136.000	365.000
5	**CAPITAL PROPRIU (rd. 3 – rd. 4)**	**1.586.000**	**630.000**

Potrivit metodei utilizate pentru tratarea participației lui „SM" în „A", bilanțul consolidat al primei entități se prezintă ca în tabelul 4.87.

TABELUL 4.87

BILANȚUL CONSOLIDAT AL ÎNTREPRINDERII „SM" PRIN UTILIZAREA CELOR TREI METODE DE CONSOLIDARE

Nr. crt.	Explicații	Metoda integrării globale	Metoda integrării proporționale	Metoda punerii în echivalență
1	Titluri de participare la „A"	–[2]	–[3]	378.000
2	Alte active	2.339.000[4]	1.941.000[5]	1.344.000
3	**TOTAL ACTIVE**	**2.339.000**[6]	**1.941.000**[7]	**1.722.000**
4	Datorii	501.000[8]	355.000[9]	136.000
5	*Participații minoritare*	*252.000*[10]	–[11]	–[12]
6	**CAPITALURI PROPRII**	**1.586.000**[13]	**1.586.000**[14]	**1.586.000**

Gradul de îndatorare al unei societăți se calculează conform formulei:

---

[1] În această categorie s-au inclus doar creditele peste un an.

[2] Se elimină.

[3] Se elimină.

[4] ***Alte active*** $_{„SM + A"}$ = Alte active $_{„SM"}$ + Alte active $_{„A"}$ = 1.344.000 lei + 995.000 lei = ***2.339.000 lei***.

[5] ***Alte active*** $_{„SM + 60\% A"}$ = Alte active $_{„SM"}$ + 60% x Alte active $_{„A"}$ = 1.344.000 lei + 995.000 lei x x 60% = 1.344.000 lei + 597.000 lei = ***1.941.000 lei***.

[6] ***Total active*** $_{„SM + A"}$ = Total active $_{„SM"}$ + Total active $_{„A"}$ – Titluri de participare la „A" = 1.722.000 lei + 995.000 lei – 378.000 lei = ***2.339.000 lei***.

[7] ***Total active*** $_{„SM + 60\% A"}$ = Total active $_{„SM"}$ + 60% x Total active $_{„A"}$ – Titluri de participare la „A" = = 1.722.000 lei + 995.000 lei x 60% – 378.000 lei = 1.722.000 lei + 597.000 lei – 378.000 lei = ***1.941.000 lei***.

[8] ***Datorii*** $_{„SM + A"}$ = Datorii $_{„SM"}$ + Datorii $_{„A"}$ = 136.000 lei + 365.000 lei = ***501.000 lei***.

[9] ***Datorii*** $_{„SM + 60\% A"}$ = Datorii $_{„SM"}$ + 60% x Datorii $_{„A"}$ = 136.000 lei + 365.000 lei x 60% = 136.000 lei + 219.000 lei x 60% = ***355.000 lei***.

[10] ***Participații minoritare*** = Capital propriu $_{„A"}$ x 40% = 630.000 lei x 40% = ***252.000 lei***.

[11] Nu există.

[12] Nu există.

[13] ***Capital propriu*** $_{„SM"}$ = Total active $_{„SM + A"}$ – Datorii $_{„SM + A"}$ = 2.339.000 lei – 501.000 lei = ***1.586.000 lei***.

[14] ***Capital propriu*** $_{„SM"}$ = Total active $_{„SM + 60\% A"}$ – Datorii $_{„SM + 60\% A"}$ = 1.941.000 lei – 355.000 lei = = ***1.586.000 lei***.

$$G_i = \frac{\textbf{Capital împrumutat}}{\textbf{Capital angajat}} \times 100, \qquad (9)$$

în care:

Capital angajat = Capital împrumutat + Capital propriu.

Având în vedere relația (9) și considerând faptul că participațiile minoritare reprezintă un element al capitalurilor proprii, reiese că gradul de îndatorare al grupului în situația folosirii celor trei metode este următorul:

- la consolidarea prin integrare globală:

$$G_{iIG} = \frac{501.000}{2.339.000} \times 100 = 21,41\%;$$

- la consolidarea prin integrare proporțională:

$$G_{iIP} = \frac{355.000}{1.941.000} \times 100 = 18,28\%;$$

- la consolidarea prin punere în echivalență:

$$G_{iPE} = \frac{136.000}{1.722.000} \times 100 = 7,89\%.$$

Din calculele efectuate se observă că cel mai scăzut nivel al gradului de îndatorare al grupului se obține atunci când o societate este consolidată prin metoda punerii în echivalență. În fig. 4.5 este ilustrată evoluția acestuia în situația folosirii celor trei metode de consolidare.

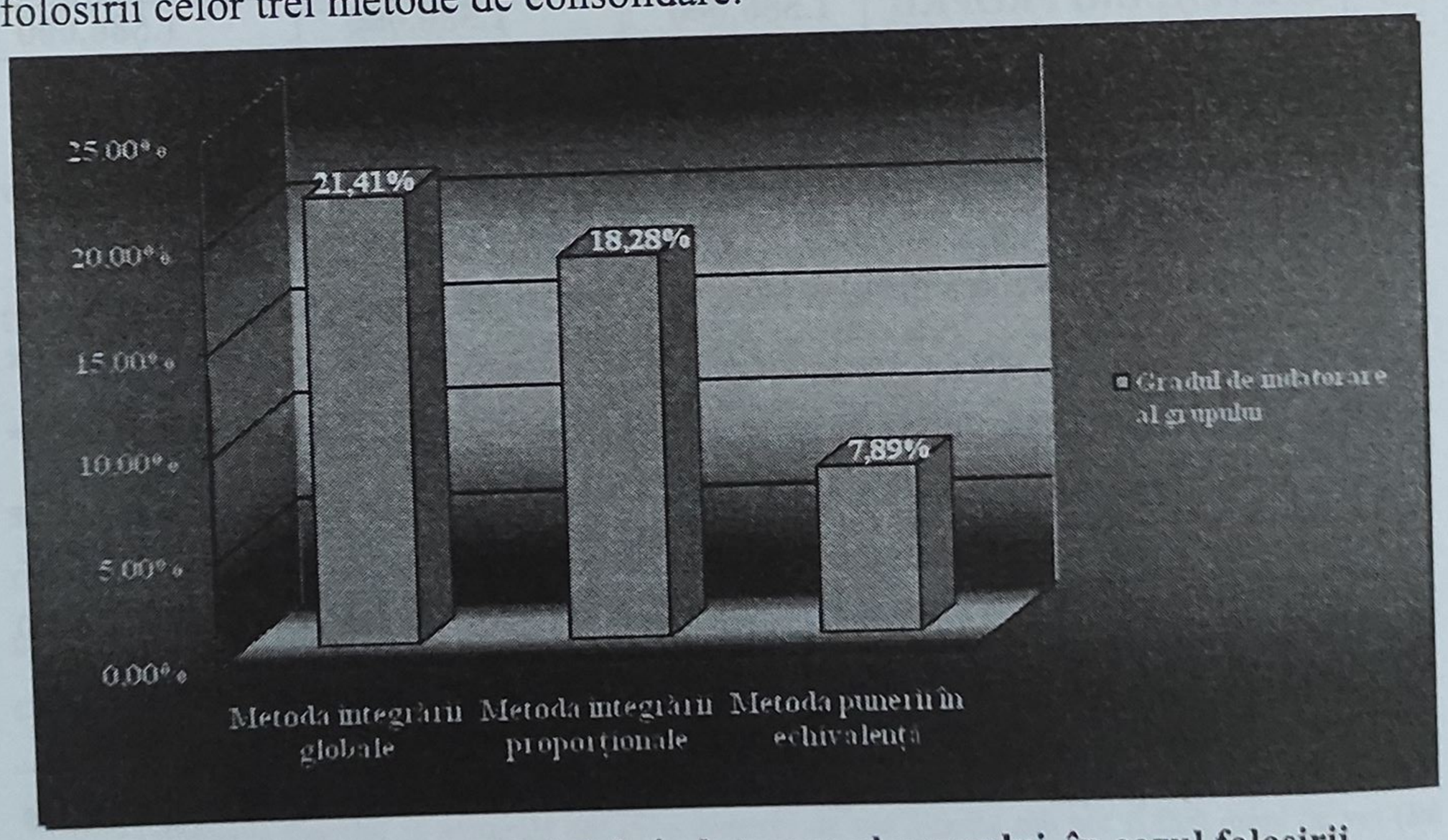

Fig. 4.5. Evoluția gradului de îndatorare al grupului în cazul folosirii unei anumite metode de consolidare

Consolidarea prin metoda punerii în echivalență determină disimularea mai accentuată a gradului de îndatorare al grupului decât în cazul folosirii integrării globale sau a celei proporționale. Acest aspect rezultă din următoarele calcule:

- $G_{iPE/IG} = \frac{7,89\%}{21,41\%} \times 100 = 36,85\%;$
- $G_{iPE/IP} = \frac{7,89\%}{18,28\%} \times 100 = 43,16\%.$

În fig. 4.6 se prezintă disimularea gradului de îndatorare al grupului în situația substituirii metodei integrării globale sau a celei proporționale cu procedeul punerii în echivalență.

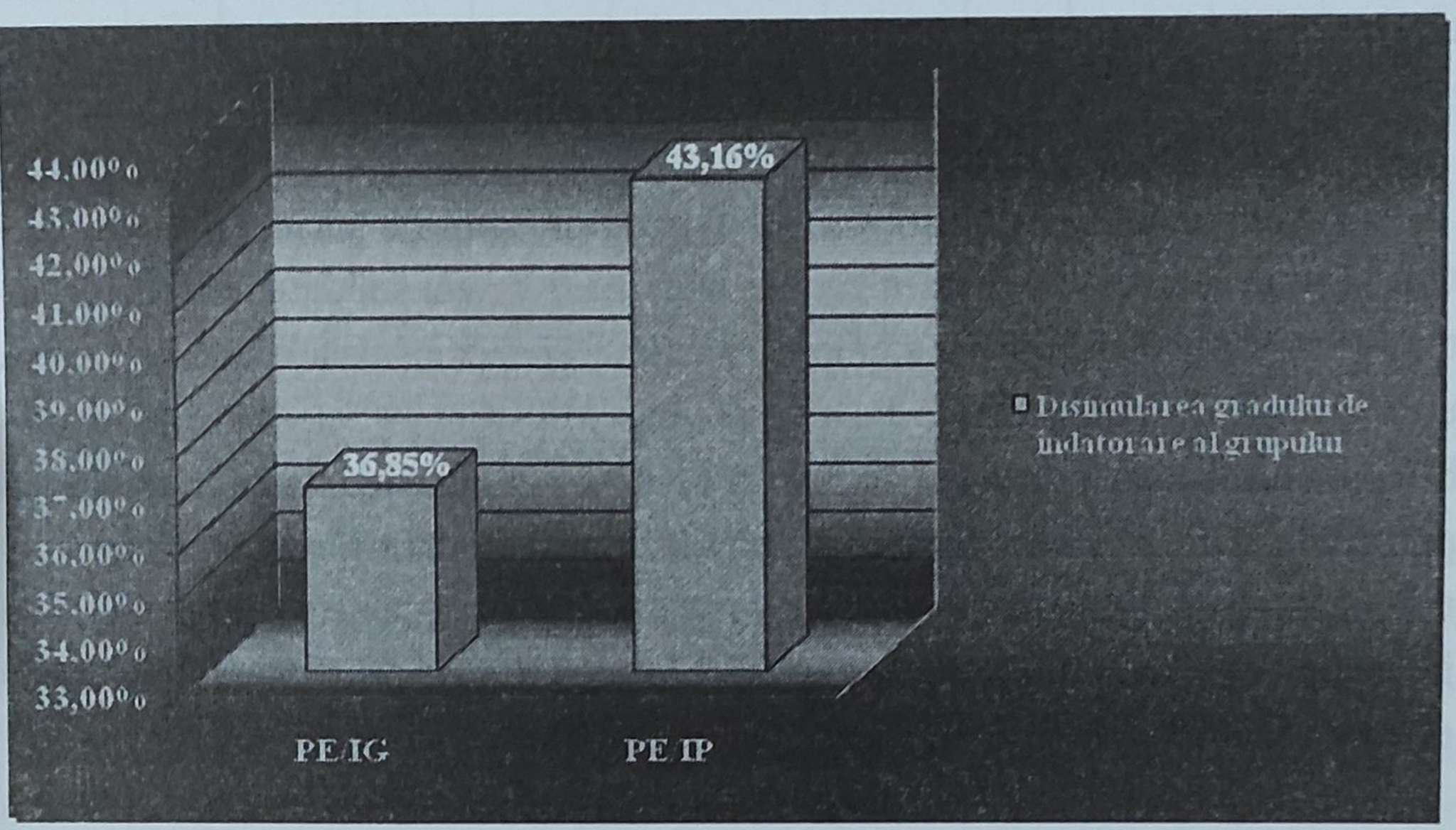

Fig. 4.6. Disimularea gradului de îndatorare al grupului în situația substituirii metodei integrării globale sau proporționale cu procedeul punerii în echivalență

CAPITOLUL 5

TEHNICI CONTABILE DE CONSOLIDARE[1]

Consolidarea situațiilor financiare ale mai multor întreprinderi la cele ale societății-mamă se poate realiza cu ajutorul unor tehnici diferite. Rezervele consolidate, rezultatul consolidat, diferențele de achiziție şi interesele minoritare determinate prin aplicarea unei anumite tehnici de consolidare trebuie să conducă, în toate cazurile, la rezultate identice cu cele care s-ar obține în situația utilizării altei tehnici.

5.1. Aspecte preliminare

Atunci când se doreşte consolidarea unui grup de societăți este important să se facă distincție între *metodele* şi *tehnicile* de consolidare utilizate de către societatea-mamă pentru întocmirea situațiilor financiare ale acestuia. Alege-rea unei metode de consolidare ori a alteia se bazează strict pe calcularea în prealabil a procentajului de control deținut de societatea consolidantă în entitățile cuprinse în perimetrul de consolidare. După determinarea acestuia şi stabilirea metodei de consolidare care urmează să se folosească, se calculează procentajul de interes pe care îl are întreprinderea-mamă în capitalul propriu al unităților ce urmează a fi consolidate.

Întrucât entitatea consolidantă controlează, de regulă, în mod diferit întreprinderile care alcătuiesc ansamblul consolidat, reiese că acestea vor fi consolidate prin aplicarea unor metode diferite. Unele dintre ele vor fi integrate global, iar altele proporțional sau prin punere în echivalență.

Metodele de consolidare pot fi folosite fără a se face uz de tehnicile de consolidare doar în situația în care organigrama grupului este de tip arborescent, iar întreprinderea care consolidează şi unitățile consolidate se află pe un singur nivel de dependență. Această condiție este necesară, dar nu şi suficientă.

---

[1]Fl. Scorțescu, *Societățile de grup*, Editura Junimea, Iaşi, 2005.

Datorită faptului că atât controlul, cât şi interesul consolidantei în capitalurile proprii ale entităților controlate se exercită în lanț, pentru a nu se apela la tehnicile de consolidare este necesar ca între unitățile consolidate să nu existe participații, indiferent de procentajul de control sau de interes deținut de întreprinderea-mamă. Acest lucru este posibil doar în cazul în care între unitatea care întocmeşte conturi consolidate şi societățile dominate există numai legături de tip direct (fig. 5.1).

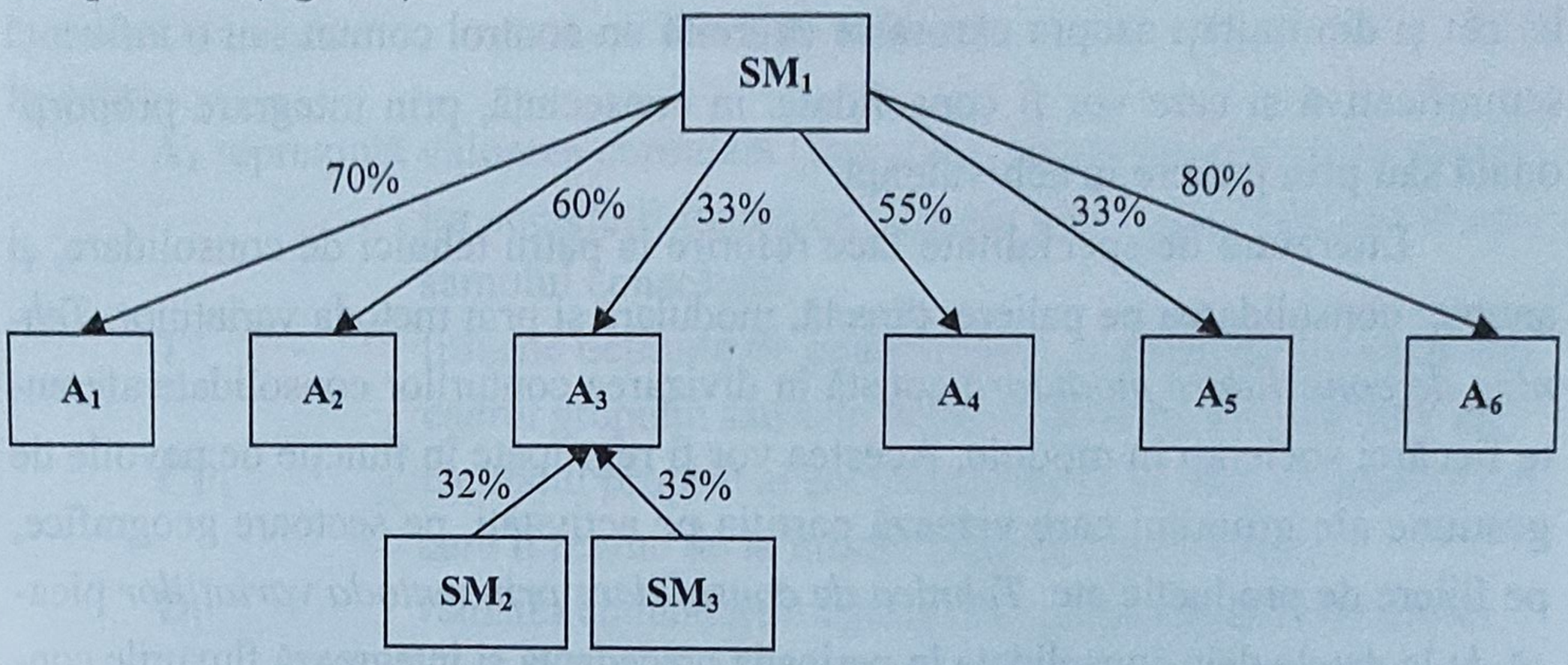

Fig. 5.1. Organigrama grupului „$SM_1A_1A_2A_3A_4A_5A_6$”

În absența unor legături, altele decât cele de tip direct, întreprinderea-mamă „SM_1” va aplica metoda integrării globale societăților „A_1”, „A_2”, „A_4” şi „A_6”, metoda integrării proporționale entității „A_3” („SM_2” şi „SM_3” sunt întreprinderi care nu fac parte din grupul „$SM_1A_1A_2A_3A_4A_5A_6$”, putând fi societăți-mamă pentru alte grupuri) şi procedeul punerii în echivalență unității „A_5”. Prin urmare, combinarea metodelor de consolidare nu duce neapărat la elaborarea unei tehnici de consolidare.

Realitatea economică actuală, în care relațiile dintre societăți sunt complexe şi de natură diferită, este însă departe de a furniza doar structuri de o asemenea simplitate. Fără a minimaliza rolul esențial al metodelor de consolidare în elaborarea situațiilor financiare ale grupului, se poate afirma că numai folosirea singulară a acestora este operațională doar pentru o structură de grup de genul celei prezentate.

O organigramă a grupului desfăşurată pe mai multe niveluri în care sunt evidențiate legături diverse între societatea-mamă şi entitățile consolidate implică, în mod necesar, folosirea tehnicilor de consolidare. Trebuie reținut, de

asemenea, faptul că aplicarea acestor tehnici entităţilor care se consolidează nu poate face abstracţie sub nici o formă de metodele de consolidare cunoscute, ci se desfăşoară în deplină concordanţă cu acestea.

Mai mult decât atât. Tehnicile folosite pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate ale unui grup duc, în majoritatea cazurilor, la combinarea metodelor de consolidare datorită faptului că ansamblul consolidat poate fi format atât din societăţi controlate exclusiv, cărora li se aplică metoda integrării globale, cât şi din unităţi asupra cărora se exercită un control comun sau o influenţă semnificativă şi care vor fi consolidate, în consecinţă, prin integrare proporţională sau prin punere în echivalenţă.

Literatura de specialitate face referire la patru tehnici de consolidare, şi anume: consolidarea pe paliere, directă, modulară şi prin metoda variaţiilor. *Tehnica de consolidare modulară* constă în divizarea conturilor consolidate aferente fiecărei societăţi în module. Acestea vor fi regrupate în funcţie de nevoile de gestiune ale grupului care vizează partiţia pe activităţi, pe sectoare geografice, pe filiere de producţie etc. *Tehnica de consolidare prin metoda variaţiilor* pleacă de la datele deja consolidate în perioada precedentă şi integrează fluxurile consolidate ale exercițiului curent, ceea ce permite să se soluţioneze simultan problema evaluării perimetrului de consolidare de la un exerciţiu la altul şi cea a contabilizării operaţiilor consolidate aferente perioadei curente[1].

Normele contabile româneşti recomandă tehnica consolidării pe *paliere* sau cea *directă*. Acesta este şi motivul pentru care ele se detaliază în cele ce urmează.

Se ştie că elementele legate în mod direct de evaluarea poziţiei financiare a unei societăţi comerciale sunt activele, datoriile şi capitalul propriu. Acestea fac obiectul următoarei relaţii de echilibru a bilanţului:

$$\mathbf{A - D = CP,} \qquad \textbf{(10)}$$

în care:

A reprezintă activele;
D - datoriile;
CP - capitalul propriu.

Reiese din relaţia (10) că totalul activelor se obţine prin însumarea capitalului propriu şi a datoriilor entităţii (A = CP + D).

---

[1]N. Feleagă, I. Ionaşcu, Op. cit., pp. 686-687.

Metoda de consolidare prin integrare globală sau proporţională presupune, într-o primă fază, cumularea integrală sau proporţională a posturilor bilanţiere ale entităţilor consolidate la cele ale societăţii-mamă. Etapa următoare vizează eliminarea titlurilor deţinute în corespondenţă cu cota-parte din capitalul propriu care remunerează aceste acţiuni.

Relaţia de echilibru pentru bilanţul consolidat în cazul utilizării metodei integrării globale sau proporţionale se poate scrie şi sub următoarea formă:

$$A_1 - T = CP_1 + D_1, \qquad (11)$$

în care:

A_1 reprezintă valoarea cumulată (integral şi/sau proporţional) a activelor societăţii-mamă cu cele ale entităţilor cuprinse în ansamblul consolidat;

T - titlurile deţinute de consolidantă la celelalte societăţi din cadrul grupului sau cele deţinute de către acestea între ele;

CP_1 - capitalul propriu al societăţii-mamă la care se adaugă cel care îi revine de la întreprinderile consolidate;

D_1 - valoarea cumulată (integral şi/sau proporţional) a datoriilor societăţii-mamă cu cele ale unităţilor cuprinse în perimetrul de consolidare.

Relaţia (11) este utilă în cazul folosirii metodelor de consolidare menţionate pentru a se putea calcula simplu care va fi totalul bilanţului consolidat. Întrucât determinarea noii valori a capitalului propriu (CP_1) implică calcule laborioase, pentru a cunoaşte valoarea totală a bilanţului după consolidare şi, implicit, pentru a verifica corectitudinea întocmirii acestuia, este suficient să determinăm valoarea care rezultă după deducerea din totalul activelor grupului (A_1) a titlurilor deţinute de societatea dominantă la celelalte societăţi sau de către acestea între ele (T). Cum relaţia (11) este întotdeauna una de echilibru, rezultă că aflarea unui singur membru al acesteia, cu precădere al celui stâng, este suficientă pentru stabilirea rapidă a valorii finale a bilanţului consolidat, nerafinată însă pe posturile sale.

Formula analizată nu este însă suficientă pentru situaţia în care o societate este consolidată prin procedeul punerii în echivalenţă. Întrucât acest procedeu înseamnă mai degrabă o reevaluare a titlurilor deţinute, în bilanţul consolidat nu se mai preiau activele societăţilor puse în echivalenţă, ci doar valoarea reevaluată a titlurilor deţinute într-un post specific numit „*Titluri puse în echiva-*

lență”. Drept urmare, relația (11) nu mai poate fi folosită în acest scop, ea trebuind completată în felul următor:

$$\mathbf{A_1 - T + T_e = CP_1 + D_1,} \qquad \mathbf{(12)}$$

în care:

$\mathbf{T_e}$ reprezintă valoarea titlurilor deținute puse în echivalență.

Din cele menționate se desprind două concluzii, și anume: a) dacă societățile reținute în perimetrul de consolidare sunt controlate exclusiv sau în comun, pentru aflarea valorii bilanțului consolidat se poate utiliza relația (11); b) în cazul în care în acest perimetru se află una sau mai multe societăți asupra cărora se exercită o influență semnificativă, rolul acestei formule este preluat de către relația (12), după determinarea prealabilă a valorii reevaluate a titlurilor.

5.2. Consolidarea pe paliere

Această tehnică presupune consolidarea societăților aflate pe ultimul nivel al organigramei grupului la entitatea care îi deține titlurile. Se obține astfel un subgrup care este consolidat mai departe la societatea de pe nivelul imediat superior, rezultând un alt subgrup. Apare, în acest fel, un anumit număr de subgrupuri de consolidat. Procedeul continuă prin consolidarea acestora, în etape succesive, la societatea-mamă.

Înțelegerea acestor aspecte are în vedere organigrama grupului intitulat „$SM_1A_1B_1B_2A_2B_3$”, prezentată în fig. 5.2.

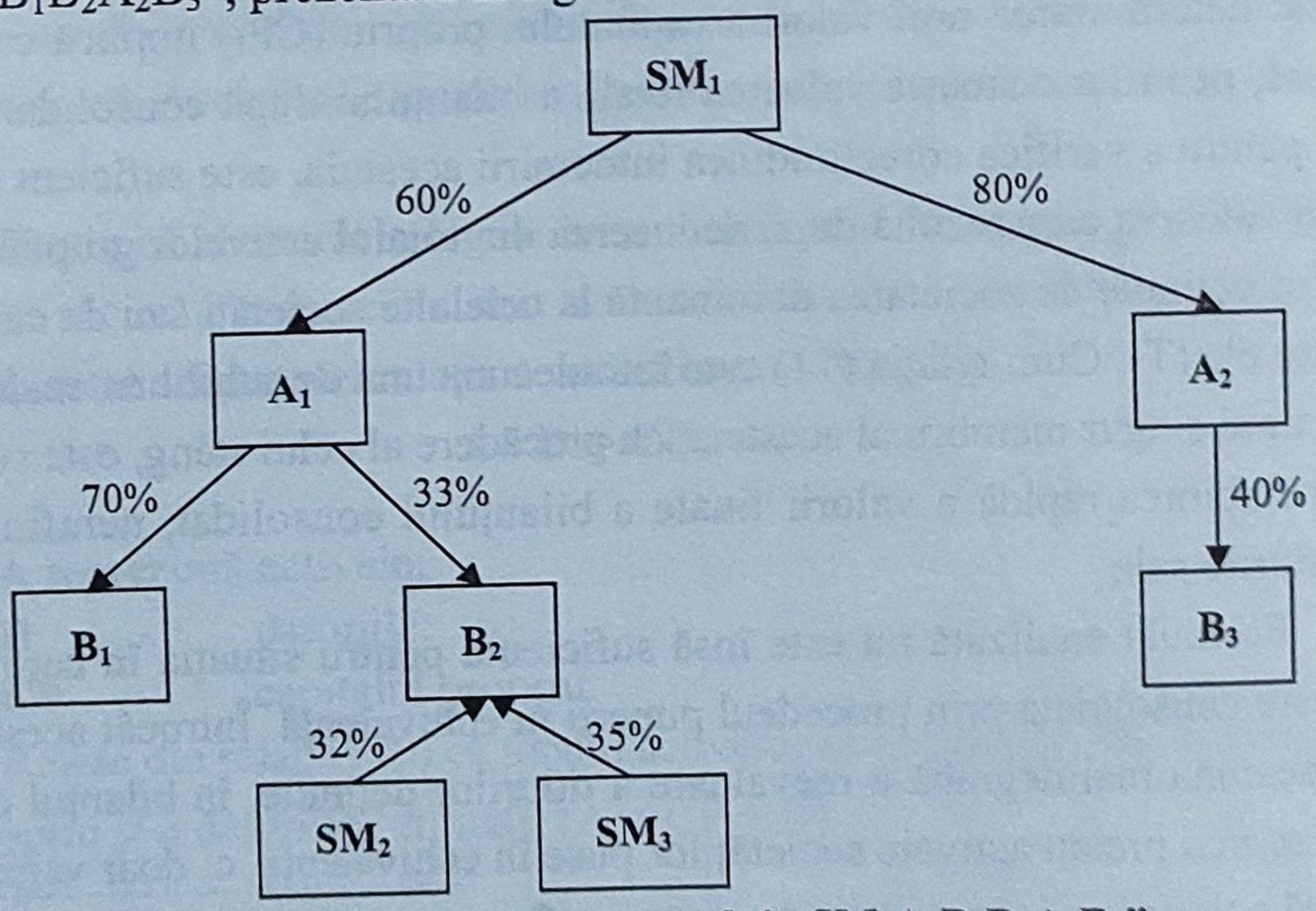

Fig. 5.2. Organigrama grupului „$SM_1A_1B_1B_2A_2B_3$”

Se observă din fig. 5.2 că organigrama grupului se desfăşoară doar pe două niveluri. Aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere rezidă în consolidarea societăților „B_1" şi „B_2", respectiv „B_3" de pe al doilea nivel la întreprinderea „A_1" şi, respectiv, „A_2" de pe nivelul imediat superior. În urma efectuării acestor operații se obțin subgrupurile consolidate „$A_1B_1B_2$" şi „A_2B_3" care, în următoarea etapă, vor fi consolidate la entitatea de pe nivelul următor care este chiar societatea-mamă.

Prezentarea aspectelor legate de aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere nu se poate încheia fără a face referire şi la modul în care vor fi consolidate societățile „B_1", „B_2" şi „B_3" şi, mai departe, subgrupurile care se obțin la întreprinderea consolidantă.

Conform procentajelor de control ilustrate în fig. 5.2, rezultă pentru grupul „$SM_1A_1B_1B_2A_2B_3$" următoarele informații:

♦ în subgrupul „$A_1B_1B_2$" societatea „B_1" este integrată global, iar întreprinderea „B_2" proporțional;

♦ în subgrupul „A_2B_3" unitatea „B_3" este pusă în echivalență;

♦ în grupul „$SMA_1B_1B_2A_2B_3$" cele două subgrupuri obținute anterior sunt integrate global.

Tehnica consolidării pe paliere, ca orice tehnică sau metodă, prezintă o serie de avantaje şi dezavantaje. Principalul avantaj constă în faptul că aceasta permite o segmentare a informației financiare în interiorul grupului la nivelul subgrupurilor care se consolidează.

Inconvenientul major al tehnicii consolidării pe paliere este determinat de legăturile financiare complexe care pot exista între societăți, caz în care aplicarea acestei tehnici nu mai este uşor de realizat. Acesta este şi motivul pentru care consolidarea pe paliere este bine adaptată întreprinderilor mici şi mijlocii cu o *structură nu foarte complexă*[1].

Tehnica menționată necesită calcule mai ample comparativ cu cea a consolidării directe. De aici rezultă şi o perioadă mai mare de timp pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, precum şi un cost suplimentar de aplicare. Totodată, conturile consolidate ale subgrupurilor țin seama, în vederea consoli-

[1]Această structură vizează cu precădere subgrupurile specializate într-o anumită ramură de activitate datorită participațiilor simple şi limitate existente între entitățile care le alcătuiesc.

dării la societatea-mamă, de legăturile entităților din cadrul acestora cu alte unități reținute în perimetrul de consolidare. Astfel, dacă o întreprindere din afara subgrupului deține participații la o societate componentă a acestuia, atunci interesele minoritare ale subgrupului vor cuprinde şi interesele deținute de prima unitate.

În situația în care întreprinderea din afara subgrupului este chiar societatea-mamă, rezervele şi rezultatul consolidat se vor majora în bilanțul consolidat cu valoarea intereselor sale la entitatea care compune subgrupul, după cum şi interesul minoritar al subgrupului şi, prin urmare, al grupului se va diminua cu aceeaşi valoare. Această situație este prezentată în fig. 5.3.

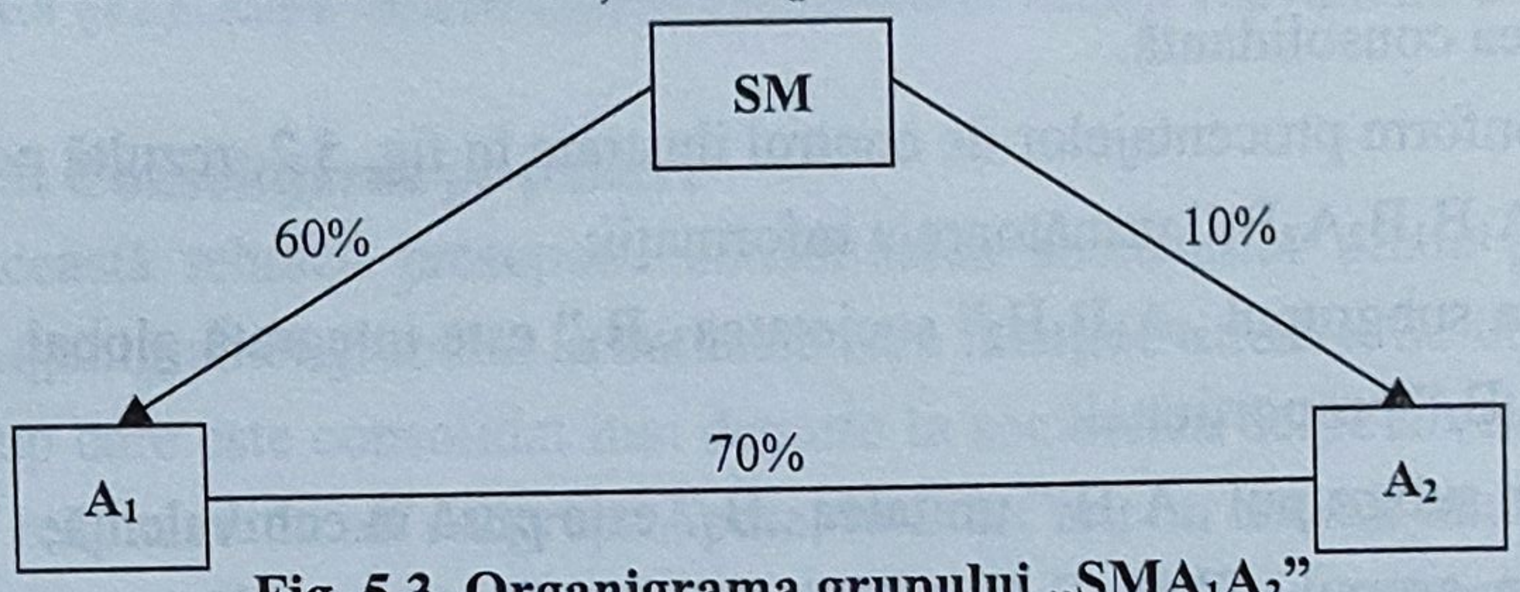

Fig. 5.3. Organigrama grupului „SMA$_1$A$_2$”

Aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere presupune, de data aceasta, consolidarea întreprinderii „A$_2$” la societatea „A$_1$” care, deşi se află pe acelaşi nivel cu prima unitate, îi deține titlurile. În urma integrării globale a primei entități în cea de-a doua se obține subgrupul „A$_1$A$_2$” în al cărui interes minoritar (30%) este inclus şi interesul direct al consolidantei în societatea „A$_2$”, care rămâne deocamdată reflectat în această structură. Se poate afirma, prin urmare, că interesul propriu-zis al minoritarilor subgrupului „A$_1$A$_2$” este doar de 20% (30% - - 10% = 20%).

În urma consolidării subgrupului „A$_1$A$_2$” la societatea-mamă, care se face tot prin metoda integrării globale, se deduce, din interesul minoritar al grupului consolidat, cota-parte ce revine consolidantei prin deținerea directă pe care o are la societatea „A$_2$” şi care, până în acest moment, a fost inclusă în interesul minoritar al subgrupului. Această parte se include în rezervele şi rezultatul consolidat al grupului.

5.2.1. Forma prin tabloul bilanțului consolidat

În cazul în care numărul întreprinderilor reținute în perimetrul de conso-

lidare este suficient de mic, întocmirea bilanțului consolidat se poate realiza prin intermediul *tabloului bilanțului consolidat*.

Pentru înțelegerea modalității de aplicare a tehnicii de consolidare pe paliere prin folosirea tabloului bilanțului consolidat, considerăm un grup format din șapte societăți („SM", „A", „B", „C", „D", „E" și „F"), care activează în industria alimentară. Prima întreprindere este entitatea dominantă, iar celelalte unități urmează a fi consolidate de către „SM". Organigrama grupului menționat este cea din fig. 5.4.

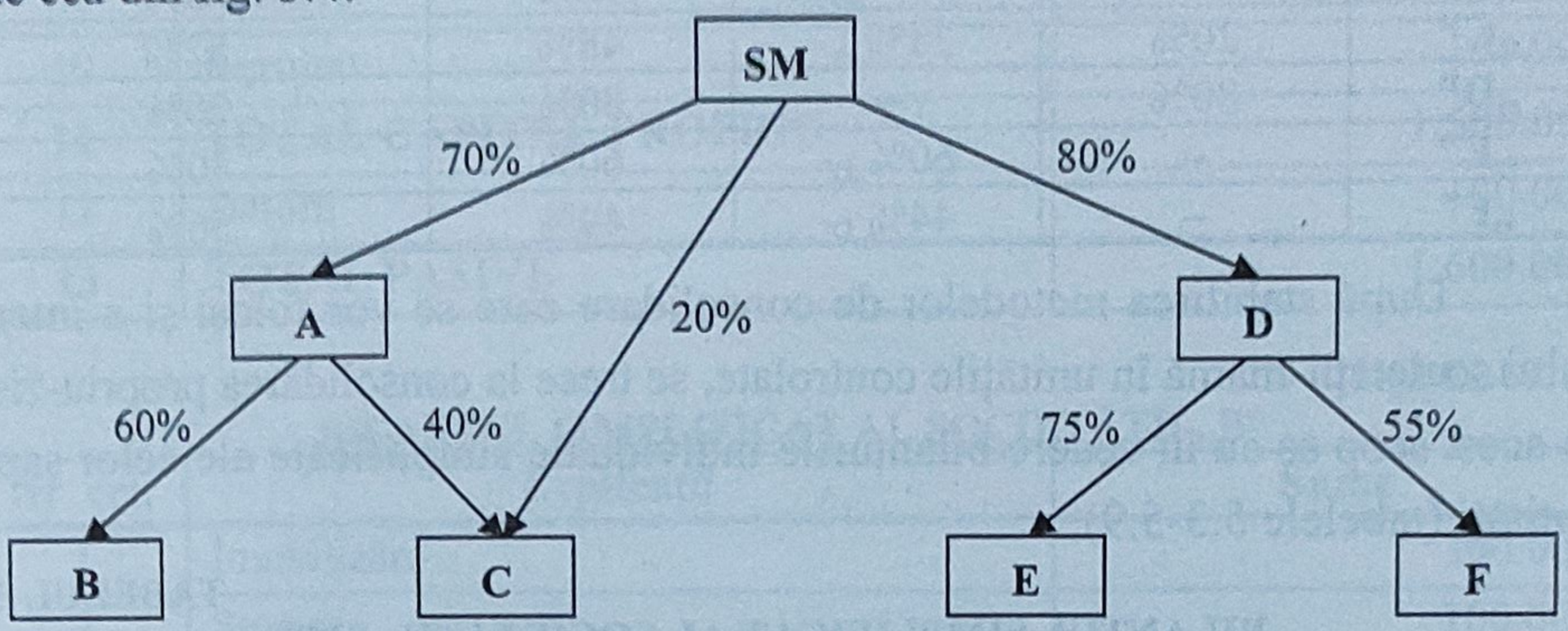

Fig. 5.4. Organigrama grupului „SMABCDEF"

În vederea consolidării acestor societăți la unitatea „SM" trebuie mai întâi să determinăm metoda de consolidare care se foloseşte pentru fiecare dintre unitățile care compun grupul. Un rol deosebit de important în acest sens îl are cunoaşterea procentajului de control. Modul de calcul al acestuia şi alegerea, pe baza lui, a metodei de consolidare adecvate fiecărei întreprinderi sunt redate în tabelul 5.1.

TABELUL 5.1

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE CONTROL AL SOCIETĂȚII „SM" ÎN ENTITĂȚILE GRUPULUI ŞI ALEGEREA METODEI DE CONSOLIDARE A ACESTORA

Societatea	Procentaj de control „SM"			Metoda de consolidare aplicată
	Direct	Indirect	Total	
„A"	70%	–	70%	Integrare globală
„B"	–	$60\%_{„A"}$	60%	Integrare globală
„C"	20%	$40\%_{„A"}$	60%	Integrare globală
„D"	80%	–	80%	Integrare globală
„E"	–	$75\%_{„D"}$	75%	Integrare globală
„F"	–	$55\%_{„D"}$	55%	Integrare globală

Din tabelul 5.1 reiese că cele şase societăţi vor fi integrate global. Partajarea capitalurilor proprii ale acestora între grup şi minoritari se va face în baza procentajului de interes (PI) deţinut de întreprinderea consolidantă (tabelul 5.2).

TABELUL 5.2

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE INTERES AL GRUPULUI ŞI AL ACŢIONARILOR MINORITARI

Societatea	Procentaj de interes grup			Procentaj de interes minoritari
	Direct	Indirect	Total	
„A”	70%	–	70%	30%
„B”	–	42%$_{„A”}$	42%	58%
„C”	20%	28%$_{„A”}$	48%	52%
„D”	80%	–	80%	20%
„E”	–	60%$_{„D”}$	60%	40%
„F”	–	44%$_{„D”}$	44%	56%

După stabilirea metodelor de consolidare care se vor folosi şi a interesului societăţii-mamă în unităţile controlate, se trece la consolidarea propriu-zisă. În acest scop se au în vedere bilanţurile individuale simplificate ale celor şapte entităţi (tabelele 5.3-5.9).

TABELUL 5.3

BILANŢUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂŢII „SM”

Nr. crt.	Explicaţii	Sume
1	Imobilizări	1.400.000
2	Titluri de participare la „A”	770.000
3	Titluri la „C”	150.000
4	Titluri de participare la „D”	1.000.000
5	Stocuri	280.000
6	Creanţe	150.000
7	Trezorerie	80.000
8	**TOTAL ACTIVE**	**3.830.000**
9	Capital social	3.000.000
10	Rezerve	500.000
11	Rezultat	200.000
12	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**3.700.000**
13	Datorii	130.000
14	**TOTAL PASIVE**	**3.830.000**

TABELUL 5.4

BILANŢUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂŢII „A”

Nr. crt.	Explicaţii	Sume
1	Imobilizări	650.000

Nr. crt.	Explicații	Sume
2	Titluri de participare la „B”	140.000
3	Titluri la „C”	260.000
4	Stocuri	–
5	Creanțe	300.000
6	Trezorerie	250.000
7	**TOTAL ACTIVE**	**1.600.000**
8	Capital social	1.220.000
9	Rezerve	180.000
10	Rezultat	100.000
11	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.500.000**
12	Datorii	100.000
13	**TOTAL PASIVE**	**1.600.000**

TABELUL 5.5

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „B”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	300.000
2	Stocuri	100.000
3	Creanțe	25.000
4	Trezorerie	105.000
5	**TOTAL ACTIVE**	**530.000**
6	Capital social	320.000
7	Rezerve	60.000
8	Rezultat	40.000
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**420.000**
10	Datorii	110.000
11	**TOTAL PASIVE**	**530.000**

TABELUL 5.6

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „C”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	450.000
2	Stocuri	150.000
3	Creanțe	–
4	Trezorerie	200.000
5	**TOTAL ACTIVE**	**800.000**
6	Capital social	600.000

Nr. crt.	Explicații	Sume
7	Rezerve	80.000
8	Rezultat	30.000
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**710.000**
10	Datorii	90.000
11	**TOTAL PASIVE**	**800.000**

TABELUL 5.7

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „D”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	800.000
2	Titluri de participare la „E”	450.000
3	Titluri de participare la „F”	250.000
4	Stocuri	–
5	Creanțe	–
6	Trezorerie	110.000
7	**TOTAL ACTIVE**	**1.610.000**
8	Capital social	1.200.000
9	Rezerve	200.000
10	Rezultat	130.000
11	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.530.000**
12	Datorii	80.000
13	**TOTAL PASIVE**	**1.610.000**

TABELUL 5.8

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „E”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	570.000
2	Stocuri	120.000
3	Creanțe	–
4	Trezorerie	280.000
5	**TOTAL ACTIVE**	**970.000**
6	Capital social	550.000
7	Rezerve	100.000
8	Rezultat	70.000
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**720.000**
10	Datorii	250.000
11	**TOTAL PASIVE**	**970.000**

TABELUL 5.9

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „F”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	4.000.00
2	Stocuri	–
3	Creanțe	1.400.00
4	Trezorerie	1.500.00
5	**TOTAL ACTIVE**	**6.900.00**
6	Capital social	4.300.00
7	Rezerve	700.00
8	Rezultat	500.00
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**5.500.00**
10	Datorii	1.400.00
11	**TOTAL PASIVE**	**6.900.00**

În exemplul luat se consolidează mai întâi societățile „B” şi „C” (aflate pe ultimul nivel al organigramei grupului) la întreprinderea „A”, ce este situată pe palierul precedent. Ia naştere astfel subgrupul „ABC”. Consolidarea acestuia la societatea-mamă (aflată pe nivelul imediat superior) nu încheie procesul de consolidare întrucât, conform schemei prezentate, mai există un subgrup format din unitățile „E” şi „F” care se consolidează mai întâi la „D”.

Consolidarea grupului „SMABCDEF” înseamnă, aşadar, consolidarea societăților „B” şi „C” la „A”, constituindu-se subgrupul „ABC”, a entităților „E” şi „F” la „D”, obținându-se subgrupul „DEF” şi, în final, consolidarea celor două subgrupuri la întreprinderea-mamă „SM”.

Din tabelul 5.1 rezultă că societățile „B” şi „C” se consolidează prin metoda integrării globale. Ştiind că relația (11) este o relație de echilibru, determinarea imediată a valorii bilanțului consolidat al subgrupului „ABC” ($V_{„ABC”}$) se face astfel:

$V_{„ABC”} = A_1 - T = (A_{„A”} + A_{„B”} + A_{„C”}) - (T_{„B”} + T_{„C”}) =$ (1.600.000 lei + + 530.000 lei + 800.000 lei) – (140.000 lei + 260.000 lei) = 2.930.000 lei – – 400.000 lei = **2.530.000 lei**.

Aplicând metoda integrării globale unităților „B” şi „C” şi considerând pe „A” ca fiind societate-mamă, rezultă următoarele informații:

♦ $imobilizări_{„ABC”}$ = $imobilizări_{„A”}$ + $imobilizări_{„B”}$ + $imobilizări_{„C”}$ = = 650.000 lei + 300.000 lei + 450.000 lei = 1.400.000 lei;

♦ *stocuri*$_{„ABC"}$ = stocuri$_{„B"}$ + stocuri$_{„C"}$ = 100.000 lei + 150.000 lei = = 250.000 lei;

♦ *creanțe*$_{„ABC"}$ = creanțe$_{„A"}$ + creanțe$_{„B"}$ = 300.000 lei + 25.000 lei = = 325.000 lei;

♦ *trezorerie*$_{„ABC"}$ = trezorerie$_{„A"}$ + trezorerie$_{„B"}$ + trezorerie$_{„C"}$ = 250.000 lei + 105.000 lei + 200.000 lei = 555.000 lei.

Totalizarea acestor elemente evidențiază faptul că activele subgrupului „ABC" sunt în sumă de 2.530.000 lei. Dacă determinarea acestora nu ridică probleme deosebite, stabilirea capitalului propriu al subgrupului și al minoritarilor constituie o operațiune complexă. Partajarea capitalurilor proprii între subgrupul „ABC" și interesele minoritare, potrivit fig. 5.4, este surprinsă în tabelul 5.10.

TABELUL 5.10

PARTAJAREA CAPITALURILOR PROPRII ALE SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE „B" ȘI „C"

- mii lei -

Specificație		Capital social	Rezerve	Capitaluri proprii (fără rezultat)	Titluri de participare la valoarea de intrare	Diferențe	Rezultat
„B"		320	60	380	–	–	40
„C"		600	80	680	–	–	30
Subgrup „ABC"	60% „B"	192	36	228	140	+ 88	24
	40% „C"	240	32	272	260	+ 12	12
	TOTAL	**432**	**68**	**500**	**400**	**+ 100**[1]	**36**[2]
Participații minoritare	40% „B"	128	24	152	–	–	16
	60% „C"	360	48	408	–	–	18
	TOTAL	**488**	**72**	**560**[3]	–	–	**34**[4]

Utilizând datele din tabelul 5.10 și transferând rezervele și rezultatul societății „A" la rezervele și rezultatul subgrupului „ABC" se obțin următoarele informații:

♦ *rezerve*$_{„ABC"}$ = 180.000 lei $_{\text{rezerve „A"}}$ + 100.000 lei $_{\text{diferențe „B" și „C"}}$ = 280.000 lei;

---

[1](380.000 lei $_{\text{CP „B"}}$ x 60% – 140.000 lei $_{\text{titluri la „B"}}$) + (680.000 lei $_{\text{CP „C"}}$ x 40% – 260.000 lei $_{\text{titluri la „C"}}$) = 88.000 lei + 12.000 lei = ***100.000 lei.***

[2]40.000 lei $_{\text{rezultat „B"}}$ x 60% + 30.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 40% = 24.000 lei + 12.000 lei = ***36.000 lei.***

[3]380.000 lei $_{\text{CP „B"}}$ x 40% + 680.000 lei $_{\text{CP „C"}}$ x 60% = 152.000 lei + 408.000 lei = ***560.000 lei.***

[4]40.000 lei $_{\text{rezultat „B"}}$ x 40% + 30.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 60% = 16.000 lei + 18.000 lei = ***34.000 lei.***

♦ *rezultat subgrup„ABC”* = 100.000 lei $_{\text{rezultat „A”}}$ + 36.000 lei $_{\text{rezultat „B” și „C”}}$ = = 136.000 lei;

♦ *participații minoritare„ABC”* = 560.000 lei;

♦ *rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC”* = 34.000 lei;

♦ *datorii„ABC”* = datorii„A” + datorii„B” + datorii„C” = 100.000 lei + 110.000 lei + 90.000 lei = 300.000 lei.

La stabilirea acestor rezultate s-a considerat că partea de 20% deținută direct de către societatea-mamă „SM” în capitalul entității „C” aparține interesului minoritar al acesteia din urmă. Conform acestei dețineri, „SM” va înregistra în final, în *bilanțul consolidat al grupului*, în postul de *rezerve consolidate*, un plus de 136.000 lei (680.000 lei $_{\text{CP „C”}}$ x 20% = 136.000 lei), care va fi însă diminuat cu valoarea titlurilor deținute la „C” (150.000 lei), iar în postul *rezultat grup* un plus de 6.000 lei (30.000 lei $_{\text{rezultat„C”}}$ x 20% = 6.000 lei). Totodată, participațiile minoritare din cadrul grupului şi rezultatul aferent acestora se vor reduce în bilanțul consolidat cu 136.000 lei şi, respectiv, 6.000 lei, întrucât acestea au fost evidențiate la minoritari cu ocazia consolidării subgrupului „ABC”.

Având în vedere datele obținute, tabloul bilanțului consolidat al subgrupului „ABC” se prezintă în tabelul 5.11.

TABELUL 5.11

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL SUBGRUPULUI „ABC”

- mii lei -

Explicații	Bilanț „A”	Bilanț		Bilanț agregat subgrup „ABC”	Eliminări	Bilanț consolidat
		„B”	„C”			
Imobilizări	650	300	450	1.400	–	1.400
Titluri de participare la „B”	140	–	–	140	- 140	–
Titluri la „C”	260	–	–	260	- 260	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	–	–	–
Stocuri	–	100	150	250	–	250
Creanțe	300	25	–	325	–	325
Trezorerie	250	105	200	555	–	555
TOTAL ACTIVE	**1.600**	**530**	**800**	**2.930**	**- 400**	**2.530**
Capital social	1.220	320	600	2.140	- 320 - 600	1.220
Rezerve	180	60	80	320	- 60 - 80 + 88 + 12	280
Rezultat	100	40	30	170	- 100 - 40 - 30	–
Datorii	100	110	90	300	–	300

Explicații	Bilanț „A”	Bilanț		Bilanț agregat subgrup „ABC”	Eliminări	Bilanț consolidat
		„B”	„C”			
Rezultat grup	–	–	–	–	+ 100 + 24 + 12	*136*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	–	+ 16 + 18	*34*
Participații minoritare	–	–	–	–	+ 152 + 408	*560*
TOTAL PASIVE	**1.600**	**530**	**800**	**2.930**	**- 400**	**2.530**

Consolidarea societăților „B” şi „C” la unitatea „A” nu înseamnă consolidarea mai întâi a entității „B” la „A”, pentru a se obține subgrupul „AB”, apoi a întreprinderii „C” la „A”, pentru a se constitui subgrupul „AC” şi, în final, a acestora la subgrupul „ABC”. Nu se procedează în acest fel deoarece bilanțul consolidat care s-ar obține pentru subgrupul „ABC” ar fi denaturat, întrucât în el s-ar găsi evidențiate de două ori activele unității „A” (o dată de la subgrupul „AB” şi a doua oară de la subgrupul „AC”).

Plecând de la datele din tabelul 5.1, consolidarea societăților „E” şi „F” în subgrupul „DEF” se va face tot prin metoda integrării globale. Folosind relația de echilibru (11) se poate determina fără dificultate totalul bilanțului consolidat al subgrupului $V_{„DEF”}$, astfel:

$$\mathbf{V_{„DEF”}} = A_1 - T = (A_{„D”} + A_{„E”} + A_{„F”}) - (T_{„E”} + T_{„F”}) = (1.610.000 \text{ lei} + 970.000 \text{ lei} + 690.000 \text{ lei}) - (450.000 \text{ lei} + 250.000 \text{ lei}) = 3.270.000 \text{ lei} - 700.000 \text{ lei} = \mathbf{2.570.000 \text{ lei}}.$$

Aplicând metoda integrării globale unităților „E” şi „F” şi considerând pe „D” societate-mamă, rezultă următoarele:

♦ $imobilizări_{„DEF”} = imobilizări_{„D”} + imobilizări_{„E”} + imobilizări_{„F”} = 800.000 \text{ lei} + 570.000 \text{ lei} + 400.000 \text{ lei} = 1.770.000 \text{ lei}$;

♦ $stocuri_{„DEF”} = stocuri_{„E”} = 120.000 \text{ lei}$;

♦ $creanțe_{„DEF”} = creanțe_{„F”} = 140.000 \text{ lei}$;

♦ $trezorerie_{„DEF”} = trezorerie_{„D”} + trezorerie_{„E”} + trezorerie_{„F”} = 110.000 \text{ lei} + 280.000 \text{ lei} + 150.000 \text{ lei} = 540.000 \text{ lei}$.

În urma totalizării activelor subgrupului consolidat „DEF” reiese că acestea sunt de 2.570.000 lei. Stabilirea capitalului propriu al subgrupului „DEF” implică însă o analiză mai complexă.

Având ca punct de plecare organigrama „SMABCDEF” (fig. 5.4), rezultă partajarea capitalurilor proprii între subgrupul „DEF” şi interesele minoritare prezentată în tabelul 5.12.

TABELUL 5.12

PARTAJAREA CAPITALURILOR PROPRII ALE SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE „F" ȘI „F"

- mii lei -

Specificație		Capital social	Rezerve	Capitaluri proprii (fără rezultat)	Titluri de participare la valoarea de intrare	Diferențe	Rezultat
„E"		550,0	100,0	650,0	–	–	70,0
„F"		430,0	70,0	500,0	–	–	50,0
Subgrup „DEF"	75% „E"	412,5	75,0	487,5	450,0	+ 37,5	52,5
	55% „F"	236,5	38,5	275,0	250,0	+ 25,0	27,5
	TOTAL	**649,0**	**113,5**	**762,5**	**700,0**	**+ 62,5[1]**	**80,0[2]**
Participații minoritare	25% „E"	137,5	25,0	162,5	–	–	17,5
	45% „F"	193,5	31,5	225,0	–	–	22,5
	TOTAL	**331,0**	**56,5**	**387,5[3]**	–	–	**40,0[4]**

Pornind de la datele din tabelul 5.12 şi transferând rezervele și rezultatul societății „D" la rezervele şi rezultatul subgrupului „DEF" se obțin următoarele informații:

♦ $rezerve_{„DEF"}$ = 200.000 lei $_{\text{rezerve „D"}}$ + 62.500 lei $_{\text{diferențe „E" și „F"}}$ = = 262.500 lei;

♦ $rezultat\ subgrup_{„DEF"}$ = 130.000 lei $_{\text{rezultat „D"}}$ + 80.000 lei $_{\text{rezultat „E" și „F"}}$ = = 210.000 lei;

♦ $participații\ minoritare_{„DEF"}$ = 387.500 lei;

♦ $rezultat\ aferent\ participațiilor\ minoritare_{„DEF"}$ = 40.000 lei;

♦ $datorii_{„DEF"}$ = $\text{datorii}_{„D"}$ + $\text{datorii}_{„E"}$ + $\text{datorii}_{„F"}$ = 80.000 lei + 250.000 lei + 140.000 lei = 470.000 lei.

În funcție de aceste date se întocmeşte tabloul bilanțul consolidat al subgrupului „DEF". El se prezintă în tabelul 5.13.

TABELUL 5.13

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL SUBGRUPULUI „DEF"

- mii lei -

Explicații	Bilanț „D"	Bilanț		Bilanț agregat subgrup „DEF"	Eliminări	Bilanț consolidat
		„E"	„F"			
Imobilizări	800	570	400	1.770	–	1.770,0
Titluri de participare la „E"	450	–	–	450	- 450	–
Titluri de participare la „F"	250	–	–	250	- 250	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	–	–	–

[1](650.000 lei $_{\text{CP „E"}}$ x 75% - 450.000 lei $_{\text{titluri la „E"}}$) + (500.000 lei $_{\text{CP „F"}}$ x 55% - 250.000 lei $_{\text{titluri la „F"}}$) = 37.500 lei + 25.000 lei = ***62.500 lei***.

[2]70.000 lei $_{\text{rezultat „E"}}$ x 75% + 50.000 lei $_{\text{rezultat „F"}}$ x 55% = 52.500 lei + 27.500 lei = ***80.000 lei***.

[3]650.000 lei $_{\text{CP „E"}}$ x 25% + 500.000 lei $_{\text{CP „F"}}$ x 45% = 162.500 lei + 225.000 lei = ***387.500 lei***.

[4]70.000 lei $_{\text{rezultat „E"}}$ x 25% + 50.000 lei $_{\text{rezultat „F"}}$ x 45% = 17.500 lei + 22.500 lei = ***40.000 lei***.

Explicații	Bilanț „D”	Bilanț		Bilanț agregat subgrup „DEF”	Eliminări	Bilanț consolidat
		„E”	„F”			
Stocuri	–	120	–	120	–	120,0
Creanțe	–	–	140	140	–	140,0
Trezorerie	110	280	150	5.40	–	540,0
TOTAL ACTIVE	**1.610**	**970**	**690**	**3.270**	**- 700**	**2.570,0**
Capital social	1.200	550	430	2180	- 550 - 430	1.200,0
Rezerve	200	100	70	370	- 100 - 70 + 37,5 + 25	262,5
Rezultat	130	70	50	250	- 130 - 70 - 50	–
Datorii	80	250	140	470	–	470,0
Rezultat grup	–	–	–	–	+ 130 + 52,5 + 27,5	*210,0*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	–	–	–	+ 17,5 + 22,5	*40,0*
Participații minoritare	–	–	–	–	+ 162,5 + 225	*387,5*
TOTAL PASIVE	**1.610**	**970**	**690**	**3.270**	**- 700**	**2.570,0**

Deoarece subgrupurile „ABC” şi „DEF” au fost consolidate şi întreprinderea de pe palierul superior este chiar dominanta grupului, înseamnă că aplicarea tehnicii consolidării pe paliere se încheie odată cu consolidarea acestora la societatea-mamă „SM”. Operațiunea se face, conform datelor din tabelul 5.1, tot prin metoda integrării globale.

Totalul bilanțului consolidat al grupului ($V_{„SMABCDEF”}$) se determină prin utilizarea relației de echilibru (11) după cum urmează:

$$\mathbf{V_{„SMABCDEF”}} = A_1 - T = (A_{„SM”} + A_{„ABC”} + A_{„DEF”}) - (T_{„A”} + T_{„C”} + T_{„D”}) =$$

$= (3.830.000 \text{ lei} + 2.530.000 \text{ lei} + 2.570.000 \text{ lei}) - (770.000 \text{ lei} + 150.000 \text{ lei} +$

$+ 1.000.000 \text{ lei}) = 8.930.000 \text{ lei} - 1.920.000 \text{ lei} =$ **7.010.000 lei**.

Aplicând formula (11) s-ar fi obținut aceeaşi valoare (7.010.000 lei), dacă s-ar fi urmărit cunoaşterea de la început a totalului bilanțului consolidat al grupului:

$$\left.\begin{aligned} V_{"SMABCDEF"} &= A_1 - T \\ A_1 &= A_{"SM"} + A_{"A"} + A_{"B"} + A_{"C"} + A_{"D"} + A_{"E"} + A_{"F"} \\ T &= T_{"SM"} + T_{"B"} + T_{"C"} + T_{"E"} + T_{"F"} \\ T_{"SM"} &= T_{"A"} + T_{"C"} + T_{"D"} \end{aligned}\right\} \Rightarrow V_{"SMABCDEF"} = (A_{"SM"} +$$

$A_{"A"} + A_{"B"} + A_{"C"} + A_{"D"} + A_{"E"} + A_{"F"}) - (T_{"A"} + T_{"C"} + T_{"D"} + T_{"B"} + T_{"C"} + T_{"E"} +$

$+ T_{"F"}) = (3.830 \text{ mii lei} + 1.600 \text{ mii lei} + 530 \text{ mii lei} + 800 \text{ mii lei} + 1.610 \text{ mii lei} +$

$+ 970 \text{ mii lei} + 690 \text{ mii lei}) - (770 \text{ mii lei} + 150 \text{ mii lei} + 1.000 \text{ mii lei} + 140 \text{ mii}$

$\text{lei} + 260 \text{ mii lei} + 450 \text{ mii lei} + 250 \text{ mii lei}) = 10.030 \text{ mii lei} - 3.020 \text{ mii lei} =$

$=$ **7.010 mii lei**.

Ținând seama de organigrama grupului „SMABCDEF” (fig. 5.4) şi luând

în considerare datele din tabelele 5.11 şi 5.13, rezultă că aplicarea metodei integrării globale subgrupurilor „ABC" şi „DEF" conduce la stabilirea elementelor necesare obținerii bilanțului consolidat al grupului „SMABCDEF", după cum urmează:

♦ *imobilizări* = imobilizări$_{„SM"}$ + imobilizări$_{„ABC"}$ + imobilizări$_{„DEF"}$ = 1.400.000 lei + 1.400.000 lei + 1.770.000 lei = 4.570.000 lei;

♦ *stocuri* = stocuri$_{„SM"}$ + stocuri$_{„ABC"}$ + stocuri$_{„DEF"}$ = 280.000 lei + 250.000 lei + 120.000 lei = 650.000 lei;

♦ *creanțe* = creanțe$_{„SM"}$ + creanțe$_{„ABC"}$ + creanțe$_{„DEF"}$ = 150.000 lei + 325.000 lei + 140.000 lei = 615.000 lei;

♦ *trezorerie* = trezorerie$_{„SM"}$ + trezorerie$_{„ABC"}$ + trezorerie $_{„DEF"}$ = 80.000 lei + 555.000 lei + 540.000 lei = 1.175.000 lei;

♦ *rezerve* = 500.000 lei $_{\text{rezerve „SM"}}$ + (1.500.000 lei $_{\text{CP „ABC"}}$ x 70% – – 770.000 lei $_{\text{titluri la „A"}}$) + (680.000 lei $_{\text{CP „C"}}$ x 20% – 150.000 lei $_{\text{titluri la „A"}}$) + + (1.462.500 lei $_{\text{CP „DEF"}}$ x 80% – 1.000.000 lei $_{\text{titluri la „D"}}$) = 500.000 lei + 280.000 lei – 14.000 lei + 170.000 lei = 936.000 lei;

♦ *rezultat grup* = 200.000 lei $_{\text{rezultat „SM"}}$ + 136.000 lei $_{\text{rezultat „ABC"}}$ x 70% + + 30.000 lei $_{\text{rezultat„C"}}$ x 20% + 210.000 lei $_{\text{rezultat „DEF"}}$ x 80% = 200.000 lei + + 95.200 lei + 6.000 lei + 168.000 lei = 469.200 lei;

♦ *participații minoritare* = 1.500.000 lei $_{\text{CP „ABC"}}$ x 30% + (560.000 lei $_{\text{participații minoritare „ABC"}}$ – 136.000 lei $_{\text{„SM" direct la „C"}}$) + 1.462.5.000 lei $_{\text{CP „DEF"}}$ x 20% + + 387.500 lei $_{\text{participații minoritare „DEF"}}$ = 450.000 lei + 424.000 lei + 292.500 lei + + 387.500 lei = 1.554.000 lei;

♦ *rezultat aferent participațiilor minoritare* = 136.000 lei $_{\text{rezultat „ABC"}}$ x x 30% + (34.000 lei $_{\text{rezultat aferent participațiilor minoritare „ABC"}}$ – 6.000 lei $_{\text{„SM" direct la „C"}}$) + + 210.000 lei $_{\text{rezultat „DEF"}}$ x 20% + 40.000 lei $_{\text{rezultat aferent participațiilor minoritare „DEF"}}$ = = 40.800 lei + 28.000 lei + 42.000 lei + 40.000 lei = 150.800 lei;

♦ *datorii* = datorii$_{„SM"}$ + datorii$_{„ABC"}$ + datorii$_{„DEF"}$ = 130.000 lei + 300.000 lei + 470.000 lei = 900.000 lei.

Informațiile obținute în urma calculelor efectuate se regăsesc în tabloul bilanțul consolidat al grupului „SMABCDEF" (tabelul 5.14).

TABELUL 5.14

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMABCDEF"

- mii lei -

Explicații	Bilanț „SM"	Bilanț subgrup		Bilanț agregat grup	Eliminări	Bilanț consolidat
		„ABC"	„DEF"			
Imobilizări	1.400,0	1.400,0	1.770,0	4.570,0	–	4.570,0

Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț subgrup		Bilanț agregat grup	Eliminări	Bilanț consolidat
		„ABC”	„DEF”			
Titluri de participare la „A”	770,0	–	–	770,0	- 770,0	–
Titluri la „C”	150,0	–	–	150,0	- 150,0	–
Titluri de participare la „D”	1.000,0	–	–	1.000,0	- 1.000,0	–
Titluri puse în echivalență	–	–	–	–	–	–
Stocuri	280,0	250,0	120,0	650,0	–	650,0
Creanțe	150,0	325,0	140,0	615,0	–	615,0
Trezorerie	80,0	555,0	540,0	1.175,0	–	1.175,0
TOTAL ACTIVE	**3.830,0**	**2.530,0**	**2.570,0**	**8.930,0**	**- 1.920,0**	**7.010,0**
Capital social	3.000,0	1.220,0	1.200,0	5.420,0	- 1.220,0-1.200,0	3.000,0
Rezerve	500,0	280,0	262,5	1.042,5	-280,0-262,5+280,0--14,0+170,0	936,0
Rezultat	200,0	136,0	210,0	546,0	-200,0-136,0-210,0	–
Datorii	130,0	300,0	470,0	900,0	–	900,0
Rezultat grup	–	–	–	–	+200,0+95,2+6,0++168,0	*469,2*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	–	34,0	40,0	74,0	+ 40,8 – 6,0 + 42,0	*150,8*
Participații minoritare	–	560,0	387,5	947,5	450,0-136,0+292,5	*1.554,0*
TOTAL PASIVE	**3.830,0**	**2.530,0**	**2.570,0**	**8.930,0**	**- 1.920,0**	**7.010,0**

În ceea ce priveşte întocmirea *contului de profit şi pierdere consolidat* prin aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere, procedeul este similar cu cel folosit la elaborarea tabloului bilanțului consolidat. Se vor întocmi astfel conturi de rezultate consolidate pentru subgrupurile care pot fi identificate în perimetrul de consolidare, urmând ca acestea să fie, în final, consolidate la contul de rezultate al societății-mamă. Şi în această situație se vor utiliza metodele de consolidare menționate sau o combinare a acestora, dacă organigrama grupului impune acest lucru.

5.2.2. Forma prin înregistrări contabile

Când numărul societăților care alcătuiesc ansamblul consolidat şi, în consecință, cel al subgrupurilor care se formează este mare, tabloul bilanțului consolidat nu mai este recomandat să se întocmească, deoarece pentru fiecare subgrup trebuie elaborat un astfel de tablou, urmând ca pentru grup să se realizeze încă unul care să preia posturile societății-mamă şi pe cele ale subgrupurilor con-

solidate determinate anterior. Acest procedeu este, aşadar, destul de anevoios, întrucât necesită un timp considerabil pentru a fi parcurs. Pentru înlăturarea acestui inconvenient se elaborează *jurnalul de consolidare* care va surprinde, ca şi în cazul folosirii tabloului bilanţului consolidat, toate etapele care trebuie parcurse în aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere unui grup de societăţi.

Plecând de la organigrama grupului „SMABCDEF" (fig. 5.4) şi folosind datele din tabelele 5.3-5.9, reiese că aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere constă în consolidarea mai întâi a subgrupului „ABC", apoi a subgrupului „DEF" şi, în final, a acestora la societatea-mamă. Se mai cunoaşte, de asemenea, că metoda folosită pentru consolidarea subgrupurilor („ABC" şi „DEF") şi a acestora la întreprinderea „SM" este cea a integrării globale (tabelul 5.1) şi că partajarea capitalurilor proprii ale entităţilor controlate se face în concordanţă cu procentajele de interes reflectate în tabelul 5.2.

Având în vedere elementele prezentate, consolidarea societăţilor „B" şi „C" la întreprinderea „A", adică a subgrupului „ABC", se realizează prin parcurgerea următoarelor etape:

a) cumularea globală a tuturor posturilor entităţilor „B" şi „C" la consolidanta „A"[1]:

%	=	%	2.930	2.930
Imobilizări$_{„ABC"}$		Capital social$_{„A"}$	1.400	1.220
Titluri de participare la „B"		Rezerve$_{„A"}$	140	180
Titluri la „C"		Rezultat$_{„A"}$	260	100
Stocuri$_{„ABC"}$		Capital social$_{„B"}$	250	320
Creanţe$_{„ABC"}$		Rezerve$_{„B"}$	325	60
Trezorerie$_{„ABC"}$		Rezultat$_{„B"}$	555	40
		Capital social$_{„C"}$		600
		Rezerve$_{„C"}$		80
		Rezultat$_{„C"}$		30
		Datorii$_{„ABC"}$		300

Ca urmare a întocmirii acestui articol contabil, situaţia conturilor subgrupului „ABC" este următoarea:

♦ pentru active:

D	Imobilizări$_{„ABC"}$	C
1.400		

D	Titluri de participare la „B"	C
140		

D	Stocuri$_{„ABC"}$	C
250		

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

D	Creanțe„ABC”	C
325		

D	Titluri la „C”	C
260		

D	Trezorerie„ABC”	C
555		

♦ pentru capitaluri proprii și datorii:

D	Capital social„A”	C
		1.220

D	Rezerve„A”	C
		180

D	Rezultat„A”	C
		100

D	Capital social„B”	C
		320

D	Rezerve„B”	C
		60

D	Rezultat„B”	C
		40

D	Capital social„C”	C
		600

D	Rezerve„C”	C
		80

D	Rezultat„C”	C
		30

D	Datorii„ABC”	C
		300

b) eliminarea titlurilor deținute de societatea-mamă „A” la unitățile „B” și „C”, în corespondență cu cota-parte din capitalurile proprii ale acestora (fără rezultat) ce revine întreprinderii care consolidează, evidențierea interesului minoritar în entitățile controlate (în conformitate cu datele din tabelul 5.10), precum și transferul rezervelor consolidantei „A” la rezervele subgrupului „ABC”:

%	=	%	1.060	1.060
Capital social„B”		Titluri de participare la „B”	320	140
Rezerve„B”		Titluri la „C”	60	260
Capital social„C”		Rezerve subgrup„ABC”[1]	600	100
Rezerve„C”		Participații minoritare„ABC”[2]	80	560
Rezerve„A”	=	Rezerve subgrup„ABC”	180	180

Potrivit articolelor contabile întocmite, capitalul social și rezervele unităților „B” și „C”, precum și titlurile deținute la acestea de către societatea „A” au fost eliminate, realizându-se și transferul rezervelor de la ultima entitate la celе ale subgrupului „ABC”:

D	Capital social„B”	C
320		320

D	Rezerve„B”	C
60		60

D	Titluri de participare la „B”	C
140		140

[1] ***Rezerve subgrup„ABC”*** = (380.000 lei $_{CP\ „B”}$ x 60% – 140.000 lei $_{titluri\ la\ „B”}$) + (680.000 lei $_{CP\ „C”}$ x x 40% – 260.000 lei $_{titluri\ la\ „C”}$) = 88.000 lei + 12.000 lei = 100.000 lei.

[2] ***Participații minoritare„ABC”*** = 380.000 lei $_{CP\ „B”}$ x 40% + 680.000 lei $_{CP\ „C”}$ x 60% = 152.000 lei + + 408.000 lei = 560.000 lei.

D	Capital social„C”	C
600		600

D	Rezerve„C”	C
80		80

D	Titluri la „C”	C
260		260

D	Rezerve subgrup„ABC”	C
		100
		180

D	Rezerve„A”	C
180		180

D	Participații minoritare„ABC”	C
		560

c) partajarea rezultatului întreprinderilor „B” şi „C” între unitatea care deține titlurile acestora („A”) şi interesul minoritar, potrivit datelor din tabelul 5.10, şi transferarea rezultatului societății consolidante la cel al subgrupului:

%	=	%	70	70
Rezultat„B”		Rezultat subgrup„ABC”[1]	40	36
Rezultat„C”		Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC”[2]	30	34
Rezultat„A”	=	Rezultat subgrup„ABC”	100	100

Ultimele articole contabile fac ca situația elementelor afectate de acestea să fie următoarea:

D	Rezultat„A”	C
100		100

D	Rezultat„B”	C
40		40

D	Rezultat„C”	C
30		30

D	Rezultat subgrup„ABC”	C
		36
		100

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC”	C
		34

Înainte de se stabili situația finală a subgrupului „ABC”, trebuie ținut cont de faptul că în conturile „Participații minoritare„ABC”” şi „Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC”” este cuprins şi interesul direct al societății-mamă „SM” în „C” (136.000 lei şi, respectiv, 6.000 lei). Acesta va duce, în urma consolidării subgrupurilor la unitatea „SM”, la diminuarea valorii posturilor menționate şi la majorarea, în aceeaşi măsură, a conturilor de rezerve şi rezultat consolidat ale grupului.

---

[1] ***Rezultat subgrup„ABC”*** = 40.000 lei $_{\text{rezultat „B”}}$ x 60% + 30.000 lei $_{\text{rezultat„C”}}$ x 40% = 24.000 lei + + 12.000 lei = 36.000 lei.

[2] ***Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC”*** = 40.000 lei $_{\text{rezultat „B”}}$ x 40% + 30.000 lei $_{\text{rezultat„C”}}$ x 60% = 16.000 lei + 18.000 lei = 34.000 lei.

Dacă se au în vedere toate înregistrările contabile consemnate, situația elementelor de active, precum şi a celor de capital propriu şi de datorii ale subgrupului „ABC" se prezintă astfel:

♦ elementele de activ, în valoare totală de 2.530.000 lei, au următoarea componență:

D	Imobilizări„ABC"	C
1.400		
	Sf_d	1.400

D	Stocuri„ABC"	C
250		
	Sf_d	250

D	Creanțe„ABC"	C
325		
	Sf_d	325

D	Trezorerie„ABC"	C
555		
	Sf_d	555

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, de asemenea în sumă de 2.530.000 lei, au structura următoare:

D	Capital social„A"	C
		1.220
Sf_c	1.220	

D	Rezerve subgrup„ABC"	C
		100
		180
Sf_c	280	

D	Rezultat subgrup„ABC"	C
		36
		100
Sf_c	136	

D	Participații minoritare„ABC"	C
		560
Sf_c	560	

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC"	C
		34
Sf_c	34	

D	Datorii„ABC"	C
		300
Sf_c	300	

Consolidarea societăților „E" şi „F" la întreprinderea „D", adică a subgrupului „DEF", implică parcurgerea mai multor etape, precum[1]:

a) cumularea globală a tuturor posturilor entităților „E" şi „F" la consolidanta „D":

%	=	%	**3.270**	**3.270**
Imobilizări„DEF"		Capital social„D"	1.770	1.200
Titluri de participare la „E"		Rezerve„D"	450	200
Titluri de participare la „F"		Rezultat„D"	250	130
Stocuri„DEF"		Capital social„E"	120	550
Creanțe„DEF"		Rezerve„E"	140	100
Trezorerie„DEF"		Rezultat„E"	540	70
		Capital social„F"		430
		Rezerve„F"		70
		Rezultat„F"		50
		Datorii„DEF"		470

[1]Sumele debitoare şi creditoare din înregistrările contabile, precum şi cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

Întocmirea acestui articol contabil face ca situaţia conturilor subgrupului „DEF” să se prezinte astfel:

♦ pentru active:

D	Imobilizări„DEF”	C
1.770		

D	Titluri de participare la „E”	C
450		

D	Stocuri„DEF”	C
120		

D	Creanţe„DEF”	C
140		

D	Titluri de participare la „F”	C
250		

D	Trezorerie„DEF”	C
540		

♦ pentru capitaluri proprii şi datorii:

D	Capital social„D”	C
	1.200	

D	Rezerve„D”	C
	200	

D	Rezultat„D”	C
	130	

D	Capital social„E”	C
	550	

D	Rezerve„E”	C
	100	

D	Rezultat„E”	C
	70	

D	Capital social„F”	C
	430	

D	Rezerve„F”	C
	70	

D	Rezultat„F”	C
	50	

D	Datorii„DEF”	C
	470	

b) eliminarea titlurilor de participare deţinute de societatea-mamă la entităţile „E” şi „F”, în corespondenţă cu cota-parte din capitalurile proprii ale acestora (fără rezultat) ce revine întreprinderii care consolidează, evidenţierea interesului minoritar în unităţile controlate (conform datelor din tabelul 5.12), precum şi transferul rezervelor consolidantei „D” la rezervele subgrupului „DEF”:

%	=	%	**1.150,0**	**1.150,0**
Capital social„E”		Titluri de participare la „E”	550,0	450,0
Rezerve„E”		Titluri de participare la „F”	100,0	250,0
Capital social„F”		Rezerve subgrup„DEF”[1]	430,0	62,5
Rezerve„F”		Participaţii minoritare„DEF”[2]	70,0	387,5
Rezerve„D”	=	Rezerve subgrup„DEF”	200,0	200,0

Conform acestor înregistrări contabile, capitalul social şi rezervele unităţilor „E” şi „F”, precum şi titlurile de participare deţinute la acestea de către so-

---

[1] ***Rezerve subgrup„DEF”*** = (650.000 lei CP „E” x 75% – 450.000 lei titluri la „E”) + (500.000 lei CP „F” x x 55% – 250.000 lei titluri la „F”) = 37.500 lei + 25.000 lei = 62.500 lei.

[2] ***Participaţii minoritare„DEF”*** = 650.000 lei CP „E” x 25% + 500.000 lei CP „F” x 45% = 162.500 lei + 225.000 lei = 387.500 lei.

cietatea „D" au fost eliminate, realizându-se şi transferul rezervelor de la ultima entitate la cele ale subgrupului „DEF":

D	Capital social „E"	C
550		550

D	Rezerve „E"	C
100		100

D	Titluri de participare la „E"	C
450		450

D	Capital social „F"	C
430		430

D	Rezerve „F"	C
70		70

D	Titluri de participare la „F"	C
250		250

D	Rezerve subgrup „DEF"	C
		62,5
		200,0

D	Rezerve „D"	C
200		200

D	Participații minoritare „DEF"	C
		387,5

c) partajarea rezultatului celor două societăți între unitatea care deține titlurile acestora („D") și interesul minoritar, în acord cu datele din tabelul 5.12, precum şi transferarea rezultatului societății consolidante la cel al subgrupului:

%	=	%	**120**	**120**
Rezultat „E"		Rezultat subgrup „DEF"[1]	70	80
Rezultat „F"		Rezultat aferent participațiilor minoritare „DEF"[2]	50	40
Rezultat „D"	=	Rezultat subgrup „DEF"	130	130

Situația elementelor afectate de aceste înregistrări este următoarea:

D	Rezultat „D"	C
130		130

D	Rezultat „E"	C
70		70

D	Rezultat „F"	C
50		50

D	Rezultat subgrup „DEF"	C
w		80
		130

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare „DEF"	C
		40

Înregistrările contabile efectuate afectează elementele de active, de capital propriu și de datorii ale subgrupului „DEF". Acestea prezintă următoarea situație:

♦ elementele de active, în valoare totală de 2.570.000 lei, au componența următoare:

---

[1] ***Rezultat subgrup „DEF"*** = 70.000 lei $_{\text{rezultat „E"}}$ x 75% + 50.000 lei $_{\text{rezultat „F"}}$ x 55% = 52.500 lei + + 27.500 lei = 80.000 lei.

[2] ***Rezultat aferent participațiilor minoritare „DEF"*** = 70.000 lei $_{\text{rezultat „E"}}$ x 25% + 50.000 lei $_{\text{rezultat „F"}}$ x x 45% = 17.500 lei + 22.500 lei = 40.000 lei.

D	Imobilizări„DEF”	C
1.770		
	Sf$_d$	1.770

D	Stocuri„DEF”	C
120		
	Sf$_d$	120

D	Creanțe„DEF”	C
140		
	Sf$_d$	140

D	Trezorerie„DEF”	C
5.400		
	Sf$_d$	5.400

♦ elementele de capital propriu şi de datorii, în sumă tot de 2.570.000 lei, se prezintă astfel:

D	Capital social„D”	C
		1.200
Sf$_c$	1.200	

D	Rezerve Subgrup„DEF”	C
		62,5
		200,0
Sf$_c$	262,5	

D	Rezultat subgrup„DEF”	C
		80
		130
Sf$_c$	210	

D	Participații minoritare„DEF”	C
		387,5
Sf$_c$	387,5	

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare„DEF”	C
		40
Sf$_c$	40	

D	Datorii„DEF”	C
		470
Sf$_c$	470	

După încheierea consolidării subgrupurilor „ABC” şi „DEF” urmează o altă etapă. Este vorba despre consolidarea acestora la societatea-mamă „SM”, care presupune:

a) agregarea globală a tuturor posturilor celor două subgrupuri la consolidanta „SM”:

%	=	%	8.930,0	8.930,0
Imobilizări„SM”		Capital social„SM”	1.400,0	3.000,0
Imobilizări„ABC”		Rezerve„SM”	1.400,0	500,0
Imobilizări„DEF”		Rezultat„SM”	1.770,0	200,0
Titluri de participare la „A”		Capital social„A”	770,0	1.220,0
Titluri la „C”		Rezerve subgrup„ABC”	150,0	280,0
Titluri de participare la „D”		Rezultat subgrup„ABC”	1.000,0	136,0
Stocuri„SM”		Participații minoritare„ABC”	280,0	560,0
Stocuri„ABC”		Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC”	250,0	34,0
Stocuri„DEF”			120,0	
Creanțe„SM”		Capital social„D”	150,0	1.200,0
Creanțe„ABC”		Rezerve subgrup„DEF”	325,0	262,5
Creanțe„DEF”		Rezultat subgrup„DEF”	140,0	210,0
Trezorerie„SM”		Participații minoritare„DEF”	80,0	387,5
Trezorerie„ABC”		Rezultat aferent participațiilor minoritare„DEF”	555,0	40,0
Trezorerie„DEF”			540,0	
		Datorii„SM”		130,0
		Datorii„ABC”		300,0
		Datorii„DEF”		470,0

Cumularea elementelor de active care fac parte din aceeaşi categorie, precum şi a celor de datorii aparţinând entităţilor „SM", „ABC" şi „DEF" este evidenţiată prin intermediul următoarelor articole contabile:

$Imobilizări_{grup}$	=	%	4.570	
		$Imobilizări_{„SM"}$		1.400
		$Imobilizări_{„ABC"}$		1.400
		$Imobilizări_{„DEF"}$		1.770
$Stocuri_{grup}$	=	%	650	
		$Stocuri_{„SM"}$		280
		$Stocuri_{„ABC"}$		250
		$Stocuri_{„DEF"}$		120
$Creanţe_{grup}$	=	%	615	
		$Creanţe_{„SM"}$		150
		$Creanţe_{„ABC"}$		325
		$Creanţe_{„DEF"}$		140
$Trezorerie_{grup}$	=	%	1.175	
		$Trezorerie_{„SM"}$		80
		$Trezorerie_{„ABC"}$		555
		$Trezorerie_{„DEF"}$		540
%	=	$Datorii_{grup}$		900
$Datorii_{„SM"}$			130	
$Datorii_{„ABC"}$			300	
$Datorii_{„DEF"}$			470	

Conturile grupului „SMABCDEF" sunt afectate de înregistrările contabile precedente, situaţia lor prezentându-se astfel:

♦ pentru active:

D $Imobilizări_{„SM"}$ C

1.400	1.400

D Titluri de participare la „A" C

770	

D $Stocuri_{„SM"}$ C

280	280

D $Creanţe_{„SM"}$ C

150	150

D Titluri la „C" C

150	

D $Trezorerie_{„SM"}$ C

80	80

D $Imobilizări_{„ABC"}$ C

1.400	1.400

D Titluri de participare la „D" C

1.000	

D $Stocuri_{„ABC"}$ C

250	250

D $Creanţe_{„ABC"}$ C

325	325

D $Trezorerie_{„ABC"}$ C

555	555

D $Imobilizări_{„DEF"}$ C

1.770	1.770

D	Stocuri„DEF”	C
120		120

D	Creanțe„DEF”	C
140		140

D	Trezorerie„DEF”	C
540		540

D	Imobilizări$_{grup}$	C
1.400		
1.400		
1.770		

D	Stocuri$_{grup}$	C
280		
250		
120		

D	Creanțe$_{grup}$	C
150		
325		
140		

D	Trezorerie$_{grup}$	C
80		
555		
540		

♦ pentru capitaluri proprii şi datorii:

D	Capital social„SM”	C
		3.000

D	Rezerve„SM”	C
		500

D	Rezultat„SM”	C
		200

D	Capital social„A”	C
		1.220

D	Rezerve Subgrup„ABC”	C
		280

D	Rezultat subgrup„ABC”	C
		136

D	Participații minoritare„ABC”	C
		560

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC”	C
		34

D	Datorii„ABC”	C
300		300

D	Capital social„D”	C
		1.200

D	Rezerve Subgrup„DEF”	C
		262,5

D	Rezultat subgrup„DEF”	C
		210

D	Participații minoritare„DEF”	C
		387,5

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare„DEF”	C
		40

D	Datorii„DEF”	C
470		470

D	Datorii„SM”	C
130		130

D	Datorii$_{grup}$	C
		130
		300
		470

b) eliminarea titlurilor deținute de societatea-mamă la unitățile „A”, „D” şi „C”, în corespondență cu cota-parte din capitalurile proprii ale acestora (fără rezultat) care revine întreprinderii dominante, evidențierea interesului minoritar în entitățile controlate, precum şi transferul rezervelor consolidantei „SM” la rezervele grupului:

%	=	%	**3.098.5**	**3.098.5**
Capital social„A"		Titluri de participare la „A"	1.220,0	770,0
Rezerve subgrup„ABC"		Titluri la „C"	280,0	150,0
Capital social„D"		Titluri de participare la „D"	1.200,0	1.000,0
Rezerve subgrup„DEF"		Rezerve grup[1]	262,5	436,0
Participaţii minoritare„ABC"		Participaţii minoritare[2]	136,0	742,5
Rezerve„SM"	=	Rezerve grup	500,0	5.000

Potrivit înregistrărilor de mai sus, capitalul social şi rezervele subgrupurilor „ABC" şi „DEF", precum şi titlurile de participare deţinute la acestea de către societatea „SM" au fost eliminate, realizându-se şi transferul rezervelor de la ultima unitate la cele ale grupului.

Prin intermediul articolului contabil complex de la lit. b) s-a evidenţiat şi diminuarea participaţiei minoritare a subgrupului „ABC" cu cota-parte din capitalul propriu (fără rezultat) al entităţii „C" care revine întreprinderii consolidante „SM" pentru deţinerea directă de titluri la aceasta şi, în consecinţă, majorarea cu aceeaşi valoare a rezervelor grupului. Imaginea conturilor afectate de articolele contabile anterioare este următoarea:

D	Capital social„A"	C
1.220		1.220

D	Rezerve subgrup„ABC"	C
280		280

D	Titluri de participare la „A"	C
770		770

D	Capital social„D"	C
1.200		1.200

D	Rezerve subgrup„DEF"	C
262,5		262,5

D	Titluri la „C"	C
150		150

D	Participaţii minoritare„ABC"	C
136		560

D	Rezerve grup	C
		436
		500

D	Titluri de participare la „D"	C
1.000		1.000

D	Participaţii minoritare	C
		742,5

D	Rezerve„SM"	C
500		500

[1] ***Rezerve grup*** = (1.500.000 lei $_{CP\ „ABC"}$ x 70% − 770.000 lei $_{titluri\ la\ „A"}$) + (680.000 lei $_{CP\ „C"}$ x 20% − − 150.000 lei $_{titluri\ la\ „A"}$) + (1.462.500 lei $_{CP\ „DEF"}$ x 80% − 1.000.000 lei $_{titluri\ la\ „D"}$) = 280.000 lei + (− 14.000 lei) + + 170.000 lei = 436.000 lei.

[2] ***Participaţii minoritare*** = 1.500.000 lei $_{CP\ „ABC"}$ x 30% + 1.462.500 lei $_{CP\ „DEF"}$ x 20% = 450.000 lei + 292.500 lei = 742.500 lei.

c) partajarea rezultatului celor două subgrupuri între unitatea care deține titlurile acestora („SM") și interesul minoritar, precum și transferarea rezultatului societății-mamă la cel al grupului:

%	=	%	352,0	352,0
Rezultat„ABC"		Rezultat grup[1]	136,0	269,2
Rezultat„DEF"		Rezultat aferent	210,0	82,8
Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC"		participațiilor minoritare[2]	6,0	
Rezultat„SM"	=	Rezultat grup	200,0	200,0

Cu ajutorul primei înregistrări contabile s-a evidențiat, totodată, diminuarea rezultatului aferent participațiilor minoritare ale subgrupului „ABC" cu cota-parte din rezultatul entității „C" ce revine întreprinderii consolidante pentru deținerea directă de titluri la aceasta și, în consecință, majorarea corespunzătoare a rezultatului grupului. După întocmirea articolelor contabile precedente, elementele patrimoniale prezintă următoarea situație:

D	Rezultat„ABC"	C
130		130

D	Rezultat„DEF"	C
210		210

D	Rezultat„SM"	C
200		200

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC"	C
6		34

D	Rezultat grup	C
		269,2
		200,0

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		82,8

Se poate observa din cele prezentate că tehnica consolidării pe paliere permite segmentarea informației în interiorul grupului, pe subgrupurile care îl alcătuiesc, evidențiind atât interesele societăților consolidante, cât și pe cele ale minoritarilor. Cumulul elementelor de capitaluri proprii și rezultate aferente subgrupurilor care revin minoritarilor și transferul acestora la participațiile minoritare ale grupului, respectiv la rezultatul aferent participațiilor minoritare, duce la obținerea interesului minoritar total al grupului. Articole contabile care reflectă acest aspect sunt următoarele:

---

[1] ***Rezultat grup*** = 136.000 lei $_{\text{rezultat „ABC"}}$ x 70% + 30.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 20% + 210.000 lei $_{\text{rezultat „DEF"}}$ x 80% = 95.200 lei + 6.000 lei + 168.000 lei = 269.200 lei.

[2] ***Rezultat aferent participațiilor minoritare*** = 136.000 lei $_{\text{rezultat „ABC"}}$ x 30% + 210.000 lei $_{\text{rezultat „DEF"}}$ x 20% = 40.800 lei + 42.000 lei = 82.800 lei.

%	=	Participații minoritare		811,5
Participații minoritare„ABC"			424,0	
Participații minoritare„DEF"			387,5	
%	=	Rezultat aferent		68,0
Rezultat aferent participațiilor minoritare„ABC"		participațiilor minoritare	28,0	
Rezultat aferent participațiilor minoritare„DEF"			40,0	

După efectuarea acestor înregistrări contabile, situația elementelor de active, precum și a celor de capital propriu și de datorii ale grupului „SMABCDEF" arată astfel:

♦ activele sunt în valoare totală de 7.010.000 lei și au următoarea componență:

D	Imobilizări grup	C
1.400		
1.400		
1.770		
	Sf_d	4.570

D	Stocuri grup	C
280		
250		
120		
	Sf_d	650

D	Creanțe grup	C
150		
325		
140		
	Sf_d	615

D	Trezorerie grup	C
80		
555		
540		
	Sf_d	1.175

♦ capitalul propriu și datoriile sunt tot în sumă de 7.010.000 lei și prezintă structura următoare:

D	Capital social„SM"	C
		3.000
Sf_c	3.000	

D	Rezerve grup	C
		436
		500
Sf_c	936	

D	Rezultat grup	C
		269,2
		200,0
Sf_c	469,2	

D	Participații minoritare	C
		742,5
		424,0
		387,5
Sf_c	1.554,0	

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		82,8
		28,0
		40,0
Sf_c	150,8	

D	Participații minoritare„ABC"	C
136		560
424		

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare „ABC”	C
6		34
28		

D	Participații minoritare „DEF”	C
387,5		387,5

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare „DEF”	C
40		40

D	Datorii grup	C
		130
		300
		470
Sf_c	900	

5.3. Consolidarea directă

Această tehnică constă în consolidarea tuturor entităților reținute în perimetrul de consolidare direct la societatea-mamă, indiferent de tipul legăturilor de dependență existente între acestea şi unitatea consolidantă. Ca şi în situația aplicării tehnicii de consolidare pe paliere, şi această tehnică presupune determinarea în prealabil a procentajului de control şi a celui de interes deținute de întreprinderea care consolidează în unitățile care formează ansamblul consolidat. Procentajul de control ajută la stabilirea metodelor de consolidare care se vor folosi, iar cel de interes contribuie la distribuirea capitalurilor proprii ale societăților consolidate între grup şi interesul minoritar, dacă acesta din urmă există.

Tehnica consolidării directe prezintă, totodată, avantaje şi dezavantaje. Avantajul imediat al acesteia constă în aceea că furnizează direct, informația financiară la nivelul grupului, mult mai repede şi cu cheltuieli considerabil mai mici decât consolidarea pe paliere. Dezavantajul consolidării directe este acela că nu permite analize în interiorul grupului necesare nevoilor interne de gestiune sau de informare. De asemenea, această tehnică nu este foarte utilă dacă se dorește segmentarea informației grupului pe activități, zone geografice etc.[1]

Etapele care trebuie parcurse în aplicarea tehnicii de consolidare directe sunt următoarele:

a) determinarea procentajului de interes al grupului în societățile controlate;

b) cumularea globală şi/sau proporțională a activelor şi datoriilor soci-

[1] V. Munteanu A. Țurcanu, Op. cit., p. 116.

etăților consolidate la posturile similare ale întreprinderii consolidante, după cum asupra acestora se exercită un control exclusiv sau în comun. În situația în care unitatea care consolidează exercită doar o influență semnificativă asupra altei entități, în activele consolidate se vor evidenția doar titlurile puse în echivalență ale consolidantei, fără cumularea la unitatea care consolidează a altor active ale societății controlate;

c) repartizarea, în funcție de procentajul de interes, a capitalurilor proprii ale entităților consolidate, în corespondență cu eliminarea titlurilor acestora;

d) transferarea rezervelor şi a rezultatului societății-mamă la rezervele şi rezultatul grupului.

5.3.1. Eliminarea participațiilor între filiale

Dacă pentru legăturile de dependență directe stabilite între unitatea care consolidează şi entitățile controlate procesul de consolidare nu ridică probleme deosebite, nu acelaşi lucru se poate spune în situația în care între acestea există legături indirecte sau de altă natură. Dificultățile care apar în ultimul caz sunt legate de partajarea capitalurilor proprii şi a rezultatelor societăților consolidate între grup şi acționarii minoritari, dacă aceştia există.

Depăşirea acestor dificultăți este posibilă prin aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere sau a tehnicii de consolidare directe. În situația aplicării consolidării directe, eliminarea participațiilor deținute de întreprinderea consolidantă se poate realiza în amonte sau în aval. Exemplificarea acestui aspect se efectuează potrivit organigramei grupului „SMABC" (fig. 5.5).

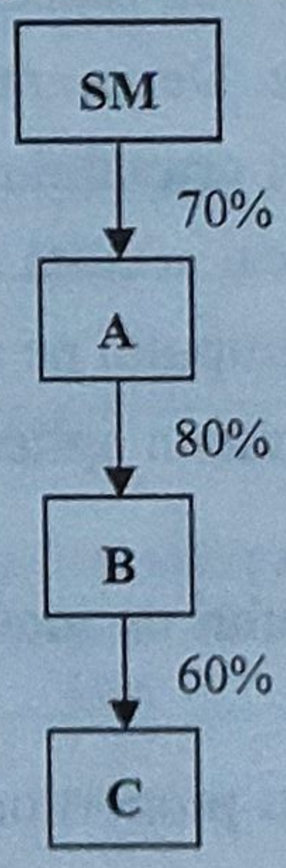

Fig. 5.5. Organigrama grupului „SMABC"

Stabilirea procentajului de control şi a celui de interes deținute de societatea-mamă „SM” în entitățile controlate („A”, „B” şi „C”) constituie prima etapă care se are în vedere în aplicarea tehnicii directe de consolidare. Cele menționate sunt ilustrate în tabelele 5.15 şi 5.16.

TABELUL 5.15

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE CONTROL AL SOCIETĂȚII „SM” ÎN ENTITĂȚILE GRUPULUI ŞI ALEGEREA METODEI DE CONSOLIDARE A ACESTORA

Societatea	Procentaj de control „SM”			Metoda de consolidare utilizată
	Direct	Indirect	Total	
„A”	70%	–	70%	Integrare globală
„B”	–	80%$_{„A”}$	80%	Integrare globală
„C”	–	60%$_{„B”}$	60%	Integrare globală

TABELUL 5.16

CALCULAREA PROCENTAJULUI DE INTERES AL GRUPULUI ŞI AL ACȚIONARILOR MINORITARI

Societatea	Procentaj de interes grup			Procentaj de interes minoritari
	Direct	Indirect	Total	
„A”	70%	–	70%	30%
„B”	–	56%$_{„A”}$	56%	44%
„C”	–	33,6%$_{„B”}$	33,6%	66,4%

După stabilirea metodelor de consolidare care se vor folosi şi a interesului societății-mamă în unitățile controlate, se trece la consolidarea propriu-zisă. Considerăm, în acest scop, bilanțurile individuale simplificate ale celor patru societăți (tabelele 5.17-5.20).

TABELUL 5.17

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „SM”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	1.000.000
2	Titluri de participare la „A”	560.000
3	Stocuri	40.000
4	Creanțe	–
5	Trezorerie	150.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.750.000**
7	Capital social	1400.000
8	Rezerve	200.000
9	Rezultat	100.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.700.000**
11	Datorii	50.000
12	**TOTAL PASIVE**	**1.750.000**

TABELUL 5.18

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „A”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	680.000
2	Titluri de participare la „B”	370.000
3	Stocuri	–
4	Creanțe	10.000
5	Trezorerie	40.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**1.100.000**
7	Capital social	800.000
8	Rezerve	150.000
9	Rezultat	80.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.030.000**
11	Datorii	70.000
12	**TOTAL PASIVE**	**1.100.000**

TABELUL 5.19

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „B”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	350.000
2	Titluri de participare la „C”	260.000
3	Stocuri	10.000
4	Creanțe	15.000
5	Trezorerie	65.000
6	**TOTAL ACTIVE**	**700.000**
7	Capital social	510.000
8	Rezerve	90.000
9	Rezultat	40.000
10	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**640.000**
11	Datorii	60.000
12	**TOTAL PASIVE**	**700.000**

TABELUL 5.20

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „C”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	300.000
2	Trezorerie	200.000
3	**TOTAL ACTIVE**	**500.000**
4	Capital social	400.000
5	Rezerve	70.000
6	Rezultat	10.000
7	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**480.000**

Nr. crt.	Explicații	Sume
8	Datorii	20.000
9	**TOTAL PASIVE**	**500.000**

Din tabelul 5.15 rezultă, printre altele, că toate societățile dependente („A", „B" şi „C") trebuie consolidate prin metoda integrării globale. Aceasta înseamnă că următoare etapă a consolidării directe constă în agregarea (cumularea) globală a activelor şi a datoriilor celor trei entități la posturile de aceeași natură ale întreprinderii consolidante.

Procesul continuă cu repartizarea directă a capitalurilor proprii şi a rezultatului unităților „A", „B" şi „C" între grup şi interesul minoritar, în conformitate cu datele din tabelul 5.16. Transferul rezervelor şi a rezultatului societății-mamă la rezervele şi rezultatul grupului reprezintă ultima etapă a tehnicii de consolidare directe.

Indiferent de modul în care se realizează eliminarea participațiilor (în amonte sau în aval), operațiunea este absolut necesară în scopul întocmirii corecte a bilanțului consolidat. Dacă nu s-ar proceda la aceste eliminări, atunci capitalul propriu al unor societăți ar fi evidențiat de mai multe ori, aşa cum rezultă din cele ce urmează.

Modul de repartizare al capitalurilor proprii (fără rezultat) ale entităților dependente „A", „B" şi „C", controlate de societatea-mamă „SM" (fig. 5.5), se prezintă astfel:

a) la **societatea „A"**. Din tabelul 5.16 reiese că aceasta este controlată direct de către grup în proporție de 70%, iar participațiile minoritare reprezintă 30%. Repartizarea capitalului propriu (fără rezultat) al întreprinderii „A" în acord cu aceste procentaje este următoarea:

♦ pentru grup: (800.000 lei $_{CS\ „A"}$ + 150.000 lei $_{rezerve\ „A"}$) x 70% = 665.000 lei;

♦ pentru minoritari: (800.000 lei $_{CS\ „A"}$ + 150.000 lei $_{rezerve\ „A"}$) x 30% = = 285.000 lei;

b) la **societatea „B"**. Datele din tabelul 5.16 evidențiază faptul că interesul grupului în această entitate este de 56%, iar participațiile minoritare sunt de 44%. Potrivit acestor procentaje de interes, repartizarea capitalului propriu (fără rezultat) al entități „B" se face astfel:

♦ pentru grup: (510.000 lei $_{CS\ „B"}$ + 90.000 lei $_{rezerve\ „B"}$) x 56% = 336.000 lei;

♦ pentru minoritari: (510.000 lei $_{CS\ „B"}$ + 90.000 lei $_{rezerve\ „B"}$) x 44% = = 264.000 lei;

c) la **societatea „C"**. Luând în considerare datele din tabelul 5.16, reiese că interesul consolidantei în unitatea „C" este de 33,6%, iar cel al asociaților externi reprezintă 66,4%. Repartizarea capitalului propriu (fără rezultat) al unității „C", conform procentajelor de interes menționate, este următoarea:

♦ pentru grup: (400.000 lei $_{CS\ „C"}$ + 70.000 lei $_{rezerve\ „C"}$) x 33,6% = 157.920 lei;

♦ pentru minoritari: (400.000 lei $_{CS\ „C"}$ + 70.000 lei $_{rezerve\ „C"}$) x 66,4% = = 312.080 lei.

În situația în care nu se elimină acțiunile „B" deținute de societatea „A", capitalul propriu corespunzător acestora se evidențiază de două ori: prima dată în momentul repartizării capitalului propriu al unității „B"; a doua oară cu ocazia repartizării capitalului propriu al entității „A" care include şi valoarea acestor acțiuni (370.000 lei).

Mai mult decât atât. Neeliminarea acțiunilor „C" deținute de întreprinderea „B" duce la evidențierea de trei ori a capitalului propriu corespunzător acestora, astfel: prima dată în momentul repartizării capitalului propriu al entității „C"; a doua oară cu ocazia repartizării capitalului propriu al unității „B", care include şi valoarea acestor acțiuni (260.000 lei); a treia oară la data repartizării capitalului propriu al societății „A", care include şi o cotă-parte din capitalul propriu al întreprinderii „B".

Totalizând capitalurile proprii (fără rezultat) de repartizat ale celor trei societăți se obține suma de 2.020.000 lei. Pentru anularea dublei şi triplei înregistrări a unor capitaluri proprii se elimină acțiunile „C" şi „B" la valoarea lor de achiziție (260.000 lei şi, respectiv, 370.000 lei). Capitalurile proprii de repartizat reprezintă, în acest caz, 1.390.000 lei (2.020.000 lei – 260.000 lei – 370.000 lei = = 1.390.000 lei).

5.3.1.1. Eliminarea în amonte

Pentru aplicarea tehnicii consolidării directe este necesar să se realizeze eliminarea participațiilor între societăți. Această operațiune se poate efectua

în amonte sau în aval. Eliminarea în amonte a titlurilor are loc la nivelul societăților deținătoare a acțiunilor.

Explicarea acestui aspect se realizează pe baza datelor din tabelele 5.17-5.20 și a organigramei grupului „SMABC" (fig. 5.5). Partajarea capitalurilor proprii (fără rezultat) ale celor trei societăți între grup și interesul minoritar, potrivit celor menționate, este evidențiată în tabelul 5.21.

TABELUL 5.21

PARTAJAREA CAPITALURILOR PROPRII (FĂRĂ REZULTAT) ALE SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ȘI ACȚIONARII MINORITARI

- mii lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezervă grup	Participații minoritare
„A"	$(950{,}0_{CP\ „A"} - 370{,}0_{titluri\ la\ „B"})$ x 70% = **406,0**	406,0	–
	$(950{,}0_{CP\ „A"} - 370{,}0_{titluri\ la\ „B"})$ x 30% = **174,0**	–	174,00
„B"	$(600{,}0_{CP\ „B"} - 260{,}0_{titluri\ la\ „C"})$ x 70% x 80% = **190,4**	190,4	–
	$(600{,}0_{CP\ „B"} - 260{,}0_{titluri\ la\ „C"})$ x (1–70% x 80%) = **149,6**	–	149,60
„C"	$470{,}0_{CP\ „C"}$ x 70% x 80% x 60% = **157,92**	157,92	–
	$470{,}0_{CP\ „C"}$ x (1–70% x 80% x 60%) = **312,08**	–	312,08
TOTAL CAPITALURI PROPRII DE REPARTIZAT (FĂRĂ REZULTAT)		**754,32**	**635,68**

Din totalizarea capitalurilor proprii distribuite între grup și interesul minoritar rezultă suma de 1.390.000 lei. Dacă la rezerva grupului redată în tabelul 5.21 (754.320 lei) se adaugă rezerva societății-mamă (200.000 lei) și se scad titlurile deținute de aceasta la entitatea „A" (560.000 lei), se obține rezerva consolidată a grupului în valoare de 394.320 lei (754.320 lei + 200.000 lei – 560.000 lei = = 394.320 lei).

În mod similar cu distribuirea capitalurilor proprii se procedează la partajarea rezultatului entităților controlate între grup și acționarii minoritari (tabelul 5.22).

TABELUL 5.22

PARTAJAREA REZULTATULUI SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ȘI INTERESUL MINORITAR

- mii lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezultat grup	Rezultat aferent participațiilor minoritare
„A"	$80{,}0_{rezultat\ „A"}$ x 70% = **56,0**	56,0	–
	$80{,}0_{rezultat\ „A"}$ x 30% = **24,0**	–	24,0

Societatea	Mod de calcul	Rezultat grup	Rezultat aferent participațiilor minoritare
„B"	$40,0_{\text{rezultat „B"}} \times 70\% \times 80\% = 22,4$	22,4	–
	$40,0_{\text{rezultat „B"}} \times (1 - 70\% \times 80\%) = 17,6$	–	17,6
„C"	$10,0_{\text{rezultat „C"}} \times 70\% \times 80\% \times 60\% = 3,36$	3,36	–
	$10,0_{\text{rezultat „C"}} \times (1 - 70\% \times 80\% \times 60\%) = 6,64$	–	6,64
TOTAL REZULTAT DE REPARTIZAT		81,76	48,24

Utilizând datele din tabelele 5.21 şi 5.22 şi transferând rezervele şi rezultatul societăţii-mamă „SM" la rezervele şi rezultatul grupului rezultă informaţii cu privire la:

♦ *rezerve* = 200.000 lei $_{\text{rezerve „SM"}}$ + 754.320 lei $_{\text{rezerve distribuite}}$ – 560.000 lei $_{\text{titluri la „A"}}$ = 394.320 lei;

♦ *rezultat grup* = 100.000 lei $_{\text{rezultat „SM"}}$ + 81.760 lei $_{\text{rezultat distribuit}}$ = 181.760 lei;

♦ *participaţii minoritare* = 635.680 lei $_{\text{participaţii minoritare distribuite}}$;

♦ *rezultat aferent participaţiilor minoritare* = 48.240 lei $_{\text{rezultat aferent participaţiilor minoritare distribuit}}$.

5.3.1.2. Eliminarea în aval

Din exemplul luat a rezultat că eliminarea participaţiilor s-a făcut la nivelul societăţilor deţinătoare a titlurilor. În cazul eliminării acţiunilor în aval, operaţiunea se realizează la *nivelul societăţilor la care se deţin participaţii*.

Folosind datele din tabelele 5.17-5.20 şi considerând organigrama grupului „SMABCD" (fig. 5.5), reiese partajarea capitalurilor proprii (fără rezultat) ale societăţilor „A", „B" şi „C" între grup şi interesul minoritar (tabelul 5.23).

TABELUL 5.23

PARTAJAREA CAPITALURILOR PROPRII (FĂRĂ REZULTAT) ALE SOCIETĂŢILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ŞI ACŢIONARII MINORITARI

- mii lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezervă grup	Participaţii minoritare
„A"	$950_{\text{CP „A"}} \times 70\% = 665$	665,00	–
	$950_{\text{CP „A"}} \times 30\% = 285$	–	285,00
„B"	$600_{\text{CP „B"}} \times 70\% \times 80\% - 370_{\text{titluri la „B"}} \times 70\% = 77$	77,00	–
	$600_{\text{CP „B"}} \times (1-70\% \times 80\%) - 370_{\text{titluri la „B"}} \times (1-70\%) =$ $= 600_{\text{CP „B"}} \times 44\% - 370_{\text{titluri la „B"}} \times 30\% = 153$	–	153,00

Societatea	Mod de calcul	Rezervă grup	Participații minoritare
„C”	$470_{CP\ „C”}$ x 70% x 80% x 60% – $260_{titluri\ la\ „C”}$ x 70% x x 80%=$470_{CP\ „C”}$ x 33,6% – $260_{titluri\ la\ „C”}$ x 56% = **12,32**	12,32	–
	$470_{CP\ „C”}$ x (1 – 70% x 80% x 60%) – $260_{titluri\ la\ „C”}$ x x (1–70% x 80%) = $470_{CP\ „C”}$ x 66,4%–$260_{titluri\ la\ „C”}$ x x 44% = **197,68**	–	197,68
TOTAL CAPITALURI PROPRII DE REPARTIZAT (FĂRĂ REZULTAT)		**754,32**	**635,68**

În urma totalizării capitalurilor proprii distribuite între grup şi interesul minoritar se obține suma de 1.390.000 lei. Dacă la rezerva grupului în valoare de 754.320 lei (tabelul 5.23) se adaugă rezerva societății-mamă în sumă de 200.000 lei şi se scad titlurile deținute de aceasta la întreprinderea „A” (560.000 lei) se obține rezerva consolidată a grupului de 394.320 lei (754.320 lei + 200.000 lei – – 560.000 lei = 394.320 lei).

Asemănător se procedează şi pentru partajarea rezultatului unităților controlate între grup şi interesul minoritar. O asemenea acțiune este redată în tabelul 5.24.

TABELUL 5.24

PARTAJAREA REZULTATULUI SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ŞI INTERESUL MINORITAR

- mii lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezultat grup	Rezultat aferent participațiilor minoritare
„A”	$80_{rezultat\ „A”}$ x 70% = **56,0**	56,00	–
	$80_{rezultat\ „A”}$ x 30% = **24,0**	–	24,00
„B”	$40_{rezultat\ „B”}$ x 70% x 80% = **22,4**	22,40	–
	$40_{rezultat\ „B”}$ x (1 – 70% x 80%) = **17,6**	–	17,60
„C”	$10_{rezultat\ „C”}$ x 70% x 80% x 60% = **3,36**	3,36	–
	$10_{rezultat\ „C”}$ x (1 – 70% x 80% x 60%) = **6,64**	–	6,64
TOTAL REZULTAT DE REPARTIZAT		**81,76**	**48,24**

Luând în considerare datele din tabele 5.23 şi 5.24 şi transferând la rezervele şi rezultatul grupului elementele similare ale întreprinderii consolidante „SM”, se constată că în situația eliminării participațiilor în aval se obțin aceleaşi rezultate ca şi în cazul în care excluderea acestora se realizează în amonte.

5.3.2. Forma prin tabloul bilanțului consolidat

Indiferent de tehnica de consolidare care se aplică, rezervele și rezultatul consolidat, diferențele de achiziție, precum și interesele minoritare determinate în cadrul consolidării directe *trebuie să fie aceleași* cu cele care s-ar obține dacă procesul de consolidare s-ar realiza pe paliere.

În situația în care numărul întreprinderilor reținute în perimetrul de consolidare este suficient de mic, întocmirea bilanțului consolidat se poate realiza prin intermediul *tabloului bilanțului consolidat*. În scopul unei mai bune înțelegeri a modului de întocmire a acestuia prin aplicarea tehnicii de consolidare directe, considerăm organigrama unui grup care activează în industria alimentară (fig. 5.6) și bilanțurile simplificate ale societăților componente.

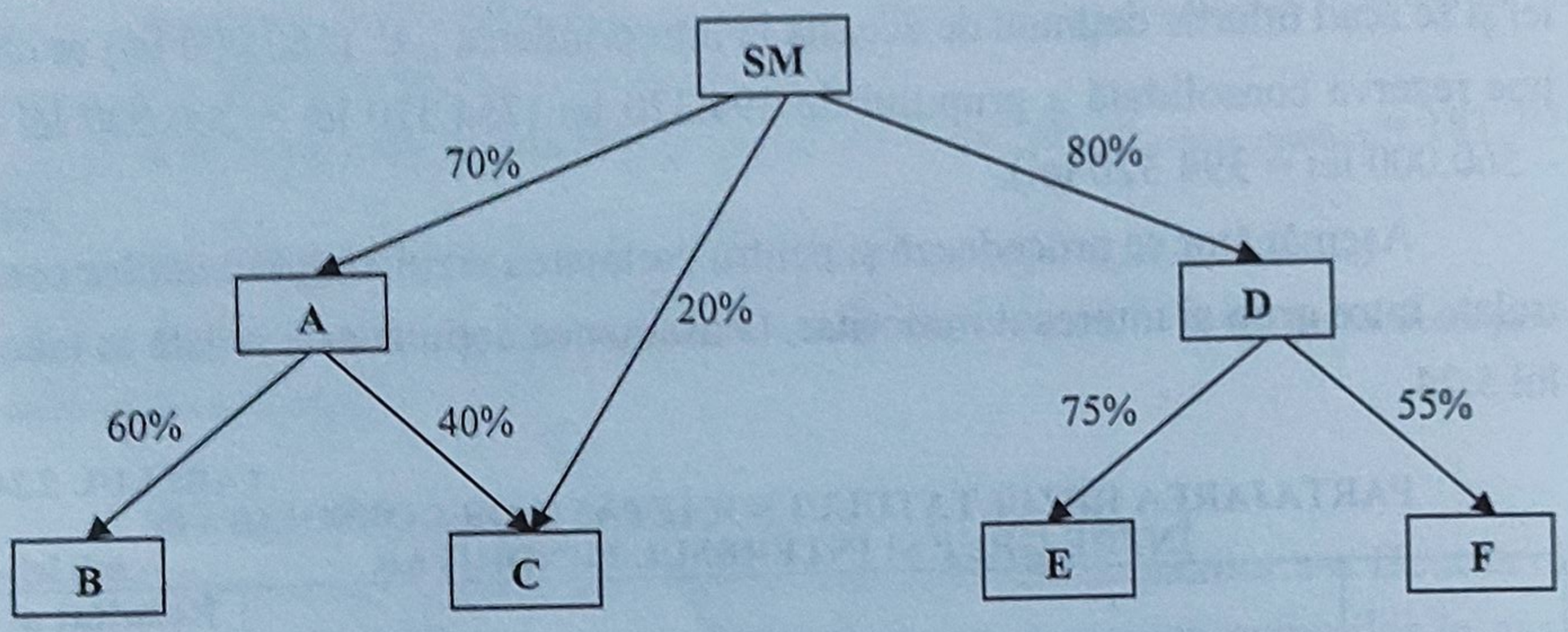

Fig. 5.6. Organigrama grupului „SMABCDEF”

Din fig. 5.6 reiese că cele șase societăți sunt integrate global. Partajarea capitalurilor proprii ale acestora între grup și minoritari se face în baza procentajului de interes (PI) deținut de întreprinderea consolidantă (tabelul 5.25).

TABELUL 5.25

DETERMINAREA PROCENTAJULUI DE INTERES AL GRUPULUI ȘI AL ACȚIONARILOR MINORITARI

Societatea	Procentaj de interes „SM” (grup)			Procentaj de interes (minoritari)
	Direct	Indirect	Total	
„A”	70%	–	70%	30%
„B”	–	$42\%_{„A”}$	42%	58%
„C”	20%	$28\%_{„A”}$	48%	52%
„D”	80%	–	80%	20%
„E”	–	$60\%_{„D”}$	60%	40%

Societatea	Procentaj de interes „SM" (grup)			Procentaj de interes (minoritari)
	Direct	Indirect	Total	
„F"	–	44% „D"	44%	56%

Odată stabilite metodele de consolidare care se vor folosi, precum și interesul societății-mamă în unitățile controlate, se trece la consolidarea propriu-zisă. Se consideră în acest scop bilanțurile individuale simplificate ale celor șapte societăți (tabelele 5.26-5.32).

TABELUL 5.26

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „SM"

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	1.400.000
2	Titluri de participare la „A"	770.000
3	Titluri la „C"	150.000
4	Titluri de participare la „D"	1.000.000
5	Stocuri	280.000
6	Creanțe	150.000
7	Trezorerie	80.000
8	**TOTAL ACTIVE**	**3.830.000**
9	Capital social	3.000.000
10	Rezerve	500.000
11	Rezultat	200.000
12	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**3.700.000**
13	Datorii	130.000
14	**TOTAL PASIVE**	**3.830.000**

TABELUL 5.27

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „A"

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	650.000
2	Titluri de participare la „B"	140.000
3	Titluri la „C"	260.000
4	Stocuri	–
5	Creanțe	300.000
6	Trezorerie	250.000
7	**TOTAL ACTIVE**	**1.600.000**
8	Capital social	1.220.000
9	Rezerve	180.000

Nr. crt.	Explicații	Sume
10	Rezultat	100.000
11	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.500.000**
12	Datorii	100.000
13	**TOTAL PASIVE**	**1.600.000**

TABELUL 5.28

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „B”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	300.000
2	Stocuri	100.000
3	Creanțe	25.000
4	Trezorerie	105.000
5	**TOTAL ACTIVE**	**530.000**
6	Capital social	320.000
7	Rezerve	60.000
8	Rezultat	40.000
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**420.000**
10	Datorii	110.000
11	**TOTAL PASIVE**	**530.000**

TABELUL 5.29

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „C”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	450.000
2	Stocuri	150.000
3	Creanțe	–
4	Trezorerie	200.000
5	**TOTAL ACTIVE**	**800.000**
6	Capital social	600.000
7	Rezerve	80.000
8	Rezultat	30.000
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**710.000**
10	Datorii	90.000
11	**TOTAL PASIVE**	**800.000**

TABELUL 5.30

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „D”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	800.000

Nr. crt.	Explicații	Sume
2	Titluri de participare la „E”	450.000
3	Titluri de participare la „F”	250.000
4	Stocuri	–
5	Creanțe	–
6	Trezorerie	110.000
7	**TOTAL ACTIVE**	**1.610.000**
8	Capital social	1.200.000
9	Rezerve	200.000
10	Rezultat	130.000
11	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**1.530.000**
12	Datorii	80.000
13	**TOTAL PASIVE**	**1.610.000**

TABELUL 5.31

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „E”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	570.000
2	Stocuri	120.000
3	Creanțe	–
4	Trezorerie	280.000
5	**TOTAL ACTIVE**	**970.000**
6	Capital social	550.000
7	Rezerve	100.000
8	Rezultat	70.000
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**720.000**
10	Datorii	250.000
11	**TOTAL PASIVE**	**970.000**

TABELUL 5.32

BILANȚUL SIMPLIFICAT AL SOCIETĂȚII „F”

Nr. crt.	Explicații	Sume
1	Imobilizări	400.000
2	Stocuri	–
3	Creanțe	140.000
4	Trezorerie	150.000
5	**TOTAL ACTIVE**	**690.000**
6	Capital social	430.000

Nr. crt.	Explicații	Sume
7	Rezerve	70.000
8	Rezultat	50.000
9	**TOTAL CAPITAL PROPRIU**	**550.000**
10	Datorii	140.000
11	**TOTAL PASIVE**	**690.000**

Aplicând metoda integrării globale unităților „A", „B", „C", „D", „E" și „F" cu „SM" societate-mamă, rezultă că activele consolidate ale grupului au valorile următoare:

♦ *imobilizări* = $\text{imobilizări}_{„SM"}$ + $\text{imobilizări}_{„A"}$ + $\text{imobilizări}_{„B"}$ + $\text{imobilizări}_{„C"}$ + $\text{imobilizări}_{„D"}$ + $\text{imobilizări}_{„E"}$ + $\text{imobilizări}_{„F"}$ = 1.400.000 lei + + 650.000 lei + 300.000 lei + 450.000 lei + 800.000 lei + 570.000 lei + 400.000 lei = 4.570.000 lei;

♦ *stocuri* = $\text{stocuri}_{„SM"}$ + $\text{stocuri}_{„B"}$ + $\text{stocuri}_{„C"}$ + $\text{stocuri}_{„E"}$ = 280.000 lei + + 100.000 lei + 150.000 lei + 120.000 lei = 650.000 lei;

♦ *creanțe* = $\text{creanțe}_{„SM"}$ + $\text{creanțe}_{„A"}$ + $\text{creanțe}_{„B"}$ + $\text{creanțe}_{„F"}$ = 150.000 lei + 300.000 lei + 25.000 lei + 140.000 lei = 615.000 lei;

♦ *trezorerie* = $\text{trezorerie}_{„SM"}$ + $\text{trezorerie}_{„A"}$ + $\text{trezorerie}_{„B"}$ + $\text{trezorerie}_{„C"}$ + $\text{trezorerie}_{„D"}$ + $\text{trezorerie}_{„E"}$ + $\text{trezorerie}_{„F"}$ = 800.000.000 lei + 250.000 lei + 105.000 lei + 200.000 lei + 110.000 lei + 280.000 lei + 150.000 lei = = 1.175.000 lei.

În urma totalizării acestor elemente se obține valoarea activelor grupului consolidat (7.010.000 lei). Determinarea capitalului propriu al grupului, spre deosebire de stabilirea valorii activelor acestuia, este o operațiune complexă. Aceasta rezultă din tabelele 5.33 și 5.34.

TABELUL 5.33

PARTAJAREA CAPITALURILOR PROPRII (FĂRĂ REZULTAT) ALE SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ȘI ACȚIONARII MINORITARI

- mii lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezervă grup	Participați minoritare
„A"	$(1.400_{\text{CP „A"}} - 140_{\text{titluri la "B"}} - 260_{\text{titluri la "C"}}) \times 70\% = \mathbf{700}$	700	–
	$(1.400_{\text{CP „A"}} - 140_{\text{titluri la „B"}} - 260_{\text{titluri la „C"}}) \times 30\% = \mathbf{300}$	–	300
„B"	$380_{\text{CP „B"}} \times 70\% \times 60\% = \mathbf{159,6}$	159,6	–
	$380_{\text{CP „B"}} \times (1 - 70\% \times 60\%) = \mathbf{220,4}$	–	220,4

Societatea	Mod de calcul	Rezervă grup	Participații minoritare
„C”	$680_{CP\ „C”}$ x 70% x 40% + $680_{CP\ „C”}$ x 20% = **326,4**	326,4	–
	$680_{CP\ „C”}$ x [(1 – 70% x 40%) - 20%] = $680_{CP\ „C”}$ x x 52% = **353,6**	–	353,6
„D”	($1.400_{CP\ „D”}$ – $450_{titluri\ la\ „E”}$ – $250_{titluri\ la\ „F”}$) x 80% = = **560**	560	–
	($1.400_{CP\ „D”}$ – $450_{titluri\ la\ „E”}$ – $250_{titluri\ la\ „F”}$) x 20% = = **140**	–	140
„E”	$650_{CP\ „E”}$ x 80% x 75% = **390**	390	–
	$650_{CP\ „E”}$ x (1 – 80% x 75%) = **260**	–	260
„F”	$500_{CP\ „F”}$ x 80% x 55% = **220**	220	–
	$500_{CP\ „F”}$ x (1 – 80% x 55%) = **280**	–	280
TOTAL CAPITALURI PROPRII DE REPARTIZAT (FĂRĂ REZULTAT)		**2.356**	**1.554**
Titluri de participare la „A” la cost de achiziție		770	–
Titluri la „C” la cost de achiziție		150	–
Titluri de participare la „D” la cost de achiziție		1.000	–
TOTAL TITLURI DEȚINUTE DE „SM”		**1.920**	**–**
DIFERENȚE (formează rezerva grupului)		**+ 436**	**–**

TABELUL 5.34

PARTAJAREA REZULTATULUI SOCIETĂȚILOR CONSOLIDATE ÎNTRE GRUP ȘI INTERESUL MINORITAR

- mii lei -

Societatea	Mod de calcul	Rezultat grup	Rezultat aferent participațiilor minoritare
„A”	$100_{rezultat\ „A”}$ x 70% = **70**	70,0	–
	$100_{rezultat\ „A”}$ x 30% = **30**	–	30,0
„B”	$40_{rezultat\ „B”}$ x 70% x 60% = **16,8**	16,8	–
	$40_{rezultat\ „B”}$ x (1 – 70% x 60%) = **23,2**	–	23,2
„C”	$30_{rezultat\ „C”}$ x 70% x 40% + $30_{rezultat\ „C”}$ x 20% = **14,4**	14,4	–
	$30_{rezultat\ „C”}$ x [(1–70% x 40%)–20%] = $30_{rezultat\ „C”}$ x x 52% = **15,6**	–	15,6
„D”	$130_{rezultat\ „D”}$ x 80% = **104**	104,0	–
	$130_{rezultat\ „D”}$ x 20% = **26**	–	26,0

Societatea	Mod de calcul	Rezultat grup	Rezultat aferent participațiilor minoritare
„E”	$70_{\text{rezultat „E”}}$ x 80% x 75% = **42** $70_{\text{rezultat „E”}}$ x (1 – 80% x 75%) = **28**	42,0 –	– 28,0
„F”	$50_{\text{rezultat „F”}}$ x 80% x 55% = **22** $50_{\text{rezultat „F”}}$ x (1 – 80% x 55%) = **28**	22,0 –	– 28,0
TOTAL REZULTAT DE REPARTIZAT		**269,2**	**150,8**

Dacă la rezerva grupului de 436.000 lei (tabelul 5.33) se adaugă rezerva societății-mamă (500.000 lei), înseamnă că rezerva consolidată a grupului este de **936.000 lei** (436.000 lei + 500.000 lei = 936.000 lei). Adunând, de asemenea, la rezultatul grupului în valoare de 269.200 lei (tabelul 5.34) pe cel al întreprinderii „SM” (200.000 lei), se obține rezultatul consolidat al grupului în sumă de **469.200 lei** (269.200 lei + 200.000 lei = 469.200 lei).

Tabloul bilanțului consolidat al grupului „SMABCDEF” este rezultatul sintetizării calculelor efectuate. El este redat în tabelul 5.35.

Comparând datele rezultate prin folosirea tehnicii de consolidare directe (tabelul 5.35) cu cele stabilite pe baza aplicării consolidării pe paliere (tabelul 5.14) se constată că acestea sunt identice, indiferent de tehnica de consolidare utilizată.

5.3.3. Forma prin înregistrări contabile

În situația în care numărul societăților care alcătuiesc ansamblul consolidat este mare, trebuie elaborat *jurnalul de consolidare*. Acesta va surprinde, ca și în cazul folosirii tabloului bilanțului consolidat, toate etapele de parcurs pentru aplicarea tehnicii de consolidare directe unui grup de societăți.

Exemplificarea celor menționate are la bază organigrama grupului „SMABCDEF” prezentată în fig. 5.6. Din această reprezentare grafică reiese că metoda folosită pentru consolidarea entităților care alcătuiesc ansamblul consolidat este cea a integrării globale. Partajarea capitalurilor proprii ale unităților controlate se face în concordanță cu procentajele de interes reflectate în tabelul 5.25.

Consolidarea societăților „A”, „B”, „C”, „D”, „E” și „F” la întreprinderea-mamă „SM” se evidențiază prin parcurgerea următoarelor etape[1]:

[1]Sumele debitoare și creditoare din înregistrările contabile, precum și cele surprinse în Cartea-mare sunt exprimate în mii lei.

TABELUL 5.35

TABLOUL BILANȚULUI CONSOLIDAT AL GRUPULUI „SMABCDEF” - mii lei -

Elemente	„SM”	Societăți cuprinse în perimetrul de consolidare						Bilanț agregat	Eliminări	Bilanț consolidat
		„A”	„B”	„C”	„D”	„E”	„F”			
Imobilizări	1.400	650	300	450	800	570	400	4.570	-	4.570,0
Titluri la „A”	770	-	-	-	-	-	-	770	- 770	-
Titluri la „B”	-	140	-	-	-	-	-	140	- 140	-
Titluri la „C”	150	260	-	-	-	-	-	410	- 410	-
Titluri la „D”	1.000	-	-	-	-	-	-	1.000	- 1.000	-
Titluri la „E”	-	-	-	-	450	-	-	450	- 450	-
Titluri la „F”	-	-	-	-	250	-	-	250	- 250	-
Titluri puse în echivalență	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Stocuri	280	-	100	150	-	120	-	650	-	650,0
Creanțe	150	300	25	-	-	-	140	615	-	615,0
Trezorerie	80	250	105	200	110	280	150	1.175	-	1.175,0
TOTAL ACTIVE	**3.830**	**1.600**	**530**	**800**	**1.610**	**970**	**690**	**10.030**	**- 3.020**	**7.010,0**
Capital social	3.000	1.220	320	600	1.200	550	430	7.320	–1.220 – 320 – 600 - 1.200 – 550 – – 430	3.000,0
Rezerve	500	180	60	80	200	100	70	1.190	–180 – 60 – 80 – 200 – 100 – 70 + + 210 + 61,6 – 5,6 + 120 + 30 + 20	936,0
Rezultat	200	100	40	30	130	70	50	620	–200 – 100 – 40 – 30 – 130 – 70 – 50	-
Datorii	130	100	110	90	80	250	140	900	-	900,0
Rezultat grup	-	-	-	-	-	-	-	-	+ 200 + 70 + 16,8 + 14,4 + 104 + + 42 + 22	*469,2*
Rezultat aferent participațiilor minoritare	-	-	-	-	-	-	-	-	30 + 23,2 + 15,6 + 26 + 28 + 28	*150,8*
Participații minoritare	-	-	-	-	-	-	-	-	420 + 178,4 + 275,6 + 280 + 170+ + 230	*1.554,0*
TOTAL PASIVE	**3.830**	**1.600**	**530**	**800**	**1.610**	**970**	**690**	**10.030**	**- 3.020**	**7.010,0**

a) cumularea globală a tuturor posturilor unităţilor consolidate la posturile similare ale entităţii „SM”:

%	=	%	10.030	10.030
Imobilizări„SM+A+B+C+D+E+F”		Capital social„SM”	4.570	3.000
Titluri de participare la „A”		Rezerve„SM”	770	500
Titluri de participare la „B”		Rezultat„SM”	140	200
Titluri la „C”		Capital social„A”	410	1.220
Titluri de participare la „D”		Rezerve„A”	1.000	180
Titluri de participare la „E”		Rezultat„A”	450	100
Titluri de participare la „F”		Capital social„B”	250	320
Stocuri„SM+A+B+C+D+E+F”		Rezerve„B”	650	60
Creanţe„SM+A+B+C+D+E+F”		Rezultat„B”	615	40
Trezorerie„SM+A+B+C+D+E+F”		Capital social„C”	1.175	600
		Rezerve„C”		80
		Rezultat„C”		30
		Capital social„D”		1.200
		Rezerve„D”		200
		Rezultat„D”		130
		Capital social„E”		550
		Rezerve„E”		100
		Rezultat„E”		70
		Capital social„F”		430
		Rezerve„F”		70
		Rezultat„F”		50
		Datorii„SM+A+B+C+D+E+F”		900

Conturile grupului „SMABCDEF” sunt afectate de înregistrările contabile efectuate. Acestea prezintă următoarea situaţie:

♦ pentru active:

D	Imobilizări	C
4.570		

D	Titluri de participare la „A”	C
770		

D	Stocuri	C
650		

D	Creanţe	C
615		

D	Titluri de participare la „B”	C
140		

D	Trezorerie	C
1.175		

D	Titluri la „C”	C
410		

D	Titluri de participare la „D”	C
1.000		

D	Titluri de participare la „E”	C
450		

D	Titluri de participare la „F”	C
250		

♦ pentru capitaluri proprii şi datorii:

D	Capital social „SM"	C
		3.000

D	Rezerve „SM"	C
		500

D	Rezultat „SM"	C
		200

D	Capital social „A"	C
		1.220

D	Rezerve „A"	C
		180

D	Rezultat „A"	C
		100

D	Capital social „B"	C
		320

D	Rezerve „B"	C
		60

D	Rezultat „B"	C
		40

D	Capital social „C"	C
		600

D	Rezerve „C"	C
		80

D	Rezultat „C"	C
		30

D	Capital social „D"	C
		1.200

D	Rezerve „D"	C
		200

D	Rezultat „D"	C
		130

D	Capital social „E"	C
		550

D	Rezerve „E"	C
		100

D	Rezultat „E"	C
		70

D	Capital social „F"	C
		430

D	Rezerve „F"	C
		70

D	Rezultat „F"	C
		50

D	Datorii	C
		900

b) eliminarea titlurilor deținute direct și indirect de către societatea-mamă la întreprinderile din cadrul grupului, în corespondență cu cota-parte din capitalurile proprii (fără rezultat) ale acestora care revine întreprinderii dominante, evidențierea interesului minoritar în entitățile controlate, precum și transferul rezervelor consolidantei „SM" la rezervele grupului:

%	=	%	5.010	5.010
Capital social „A"		Titluri de participare la „A"	1.220	770
Rezerve „A"		Titluri de participare la „B"	180	140
Capital social „B"		Titluri la „C"	320	410
Rezerve „B"		Titluri de participare la „D"	60	1.000
Capital social „C"		Titluri de participare la „E"	600	450
Rezerve „C"		Titluri de participare la „F"	80	250
Capital social „D"		Rezerve	1.200	436
Rezerve „D"		Participații minoritare	200	1.554
Capital social „E"			550	
Rezerve „E"			100	
Capital social „F"			430	
Rezerve „F"			70	

Rezerve„SM"	=	Rezerve	500	500

În contul de *„Rezerve"* şi în cel de *„Participaţii minoritare"* se înregistrează, în felul acesta, valorile rezultate ca urmare a efectuării următoarelor calcule:

a) pentru ***rezerve***:

♦ *Rezerve„A"* = 1.400.000 lei CP „A" x 70% – 770.000 lei titluri la „A" = = 980.000 lei – 770.000 lei = 210.000 lei;

♦ *Rezerve„B"* = 380.000 lei CP „B" x 70% x 60% – 140.000 lei titluri la „B" x x 70% = 159.600 lei – 98.000 lei = 61.600 lei;

♦ *Rezerve„C"* = (680.000 lei CP „C" x 70% x 40% – 260.000 lei titluri la „C" x x 70%) + (680.000 lei CP „C" x 20% – 150.000 lei titluri la „C") = (190.400 lei – – 182.000 lei) + (136.000 lei – 150.000 lei) = 8.400 lei – 14.000 lei = – 5.600 lei;

♦ *Rezerve„D"* = 1.400.000 lei CP „D" x 80% – 1.000.000 lei titluri la „D" = = 1.120.000 lei – 1.000.000 lei = 120.000 lei;

♦ *Rezerve„E"* = 650.000 lei CP „E" x 80% x 75% – 450.000 lei titluri la „E" x x 80% = 390.000 lei – 360.000 lei = 30.000 lei;

♦ *Rezerve„F"* = 500.000 lei CP „F" x 80% x 55% – 250.000 lei titluri la „F" x 80% = 220.000 lei – 200.000 lei = 20.000 lei;

■ ***Rezerve*** = Rezerve„A" + Rezerve„B" + Rezerve„C" + Rezerve„D" + Rezerve„E" + Rezerve„F" = 210.000 lei + 61.600 lei + (– 5.600 lei) + 120.000 lei + + 30.000 lei + 20.000 lei = ***436.000 lei***;

b) pentru ***participaţii minoritare***:

♦ *Participaţii minoritare„A"* = 1.400.000 lei CP „A" x 30% = 420.000 lei;

♦ *Participaţii minoritare„B"* = 380.000 lei CP „B" x (1 – 70% x 60%) – 140.000 lei titluri la „B" x 30% = 220.400 lei – 42.000 lei = 178.400 lei;

♦ *Participaţii minoritare„C"* = 680.000 lei CP „C" x [(1 – 70% x 40%) – – 20%] – 260.000 lei titluri la „C" x 30% = 680.000 lei CP „C" x 52% – 78.000 lei = = 353.600 lei – 78.000 lei = 275.600 lei;

♦ *Participaţii minoritare„D"* = 1.400.000 lei CP „D" x 20% = 280.000 lei;

♦ *Participaţii minoritare„E"* = 650.000 lei CP „E" x (1 – 80% x 75%) – – 450.000 lei titluri la „E" x 20% = 260.000 lei – 90.000 lei = 170.000 lei;

♦ *Participaţii minoritare„F"* = 500.000 lei CP „F" x (1 – 80% x 55%) –

– 250.000 lei $_{\text{titluri la „F”}}$ x 20% = 280.000 lei – 50.000 lei = 230.000 lei;

■ ***Participații minoritare*** = Participații minoritare$_{„A”}$ + Participații minoritare$_{„B”}$ + Participații minoritare$_{„C”}$ + Participații minoritare$_{„D”}$ + Participații minoritare$_{„E”}$ + Participații minoritare$_{„F”}$ = 420.000 lei + 178.400 lei + 275.600 lei + 280.000 lei + 170.000 lei + 230.000 lei = ***1.554.000 lei.***

După efectuarea înregistrărilor menționate, capitalul social și rezervele societăților consolidate („A”, „B”, „C”, „D”, „E” și „F”), precum și titlurile deținute de „SM” la acestea au fost eliminate. S-a realizat, de asemenea, transferul rezervelor întreprinderii consolidante la cele ale grupului.

Imaginea conturilor afectate de întocmirea articolelor contabile precedente este următoarea:

D	Capital social$_{„A”}$	C
1.220		1.220

D	Rezerve$_{„A”}$	C
180		180

D	Titluri de participare la „A”	C
770		770

D	Capital social$_{„B”}$	C
320		320

D	Rezerve$_{„B”}$	C
60		60

D	Titluri de participare la „B”	C
140		140

D	Capital social$_{„C”}$	C
600		600

D	Rezerve$_{„C”}$	C
80		80

D	Titluri la „C”	C
410		410

D	Capital social$_{„D”}$	C
1.200		1.200

D	Rezerve$_{„D”}$	C
200		200

D	Titluri de participare la „D”	C
1.000		1.000

D	Capital social$_{„E”}$	C
550		550

D	Rezerve$_{„E”}$	C
100		100

D	Titluri de participare la „E”	C
450		450

D	Capital social$_{„F”}$	C
430		430

D	Rezerve$_{„F”}$	C
70		70

D	Titluri de participare la „F”	C
250		250

D	Rezerve	C
		436
		500

D	Participații minoritare	C
		1.554

D	Rezerve$_{„SM”}$	C
500		500

c) partajarea rezultatelor entităţilor controlate între grup şi interesul minoritar şi transferarea rezultatului societăţii-mamă la cel al grupului:

%	=	%	420,0	420,0
Rezultat„A"		Rezultat grup	100,0	269,2
Rezultat„B"		Rezultat aferent participa-	40,0	150,8
Rezultat„C"		ţiilor minoritare	30,0	
Rezultat„D"			130,0	
Rezultat„E"			70,0	
Rezultat„F"			50,0	
Rezultat„SM"	=	Rezultat grup	200,0	200,0

Mărimile pe care le înregistrează conturile de *rezultate* aferente *grupului* şi *participaţiilor minoritare* reies din următoarele calcule:

a) pentru ***rezultatul grupului*** *(fără rezultatul societăţii-mamă)*:

♦ *Rezultat grup„A"* = 100.000 lei $_{\text{rezultat „A"}}$ x 70% = 70.000 lei;

♦ *Rezultat grup„B"* = 40.000 lei $_{\text{rezultat „B"}}$ x 70% x 60% = 16.800 lei;

♦ *Rezultat grup„C"* = 30.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 70% x 40% + 30.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 20% = 8.400 lei + 6.000 lei = 14.400 lei;

♦ *Rezultat grup„D"* = 130.000 lei $_{\text{rezultat „D"}}$ x 80% = 104.000 lei;

♦ *Rezultat grup„E"* = 70.000 lei $_{\text{rezultat „E"}}$ x 80% x 75% = 42.000 lei;

♦ *Rezultat grup„F"* = 50.000 lei $_{\text{rezultat „F"}}$ x 80% x 55% = 22.000 lei;

■ ***Rezultat grup*** = Rezultat grup„A" + Rezultat grup„B" + Rezultat grup„C" + + Rezultat grup„D" + Rezultat grup„E" + Rezultat grup„F" = 70.000 lei + 16.800 lei + + 14.400 lei + 104.000 lei + 42.000 lei + 22.000 lei = ***269.200 lei***;

b) pentru ***rezultatul aferent participaţiilor minoritare***:

♦ *Rezultat aferent participaţiilor minoritare„A"* = 100.000 lei $_{\text{rezultat „A"}}$ x x 30% = 30.000 lei;

♦ *Rezultat aferent participaţiilor minoritare„B"* = 40.000 lei $_{\text{rezultat „B"}}$ x (1 – – 70% x 60%) = 23.200 lei;

♦ *Rezultat aferent participaţiilor minoritare„C"* = 30.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x [(1– – 70% x 40%) – 20%] = 30.000 lei $_{\text{rezultat „C"}}$ x 52% = 15.600 lei;

♦ *Rezultat aferent participaţiilor minoritare„D"* = 130.000 lei $_{\text{rezultat „D"}}$ x x 20% = 26.000 lei;

♦ *Rezultat aferent participaţiilor minoritare„E"* = 70.000 lei $_{\text{rezultat „E"}}$ x (1 – – 80% x 75%) = 28.000 lei;

♦ *Rezultat aferent participațiilor minoritare„F"* = 50.000 lei $_{\text{rezultat „F"}}$ x (1 – – 80% x 55%) = 28.000 lei;

■ ***Rezultat aferent participațiilor minoritare*** = Rezultat aferent participațiilor minoritare„A" + Rezultat aferent participațiilor minoritare„B" + Rezultat aferent participațiilor minoritare„C" + Rezultat aferent participațiilor minoritare„D" + Rezultat aferent participațiilor minoritare„E" + Rezultat aferent participațiilor minoritare„F" = 30.000 lei + 23.200 lei + 15.600 lei + 26.000 lei + 28.000 lei + 28.000 lei = ***150.800 lei***.

Situația elementelor afectate de înregistrările contabile precedente este următoarea:

D	Rezultat„A"	C
100		100

D	Rezultat„B"	C
40		40

D	Rezultat„C"	C
30		30

D	Rezultat„D"	C
130		130

D	Rezultat„E"	C
70		70

D	Rezultat„F"	C
50		50

D	Rezultat grup	C
	269,2	
	200,0	

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
	150,8	

Din cele abordate reiese că tehnica consolidării directe nu permite segmentarea informației în interiorul grupului. Având în vedere înregistrările contabile efectuate, elementele de active, precum şi cele de capitaluri proprii şi de datorii ale grupului „SMABCDEF" se prezintă astfel:

♦ activele sunt în valoare totală de 7.010.000 lei şi au următoarea componență:

D	Imobilizări	C
4.570		
	Sf_d	**4.570**

D	Stocuri	C
650		
	Sf_d	**650**

D	Creanțe	C
615		
	Sf_d	**615**

D	Trezorerie	C
1.175		
	Sf_d	**1.175**

♦ capitalul propriu şi datoriile reprezintă, de asemenea, 7.010.000 lei şi au structura următoare:

D	Capital social „SM"	C
		3.000
Sf$_c$	3.000	

D	Rezerve	C
		436
		500
Sf$_c$	936	

D	Rezultat grup	C
		269,2
		200,0
Sf$_c$	469,2	

D	Participații minoritare	C
		1.554
Sf$_c$	1.554	

D	Rezultat aferent participațiilor minoritare	C
		15,08
Sf$_c$	15,08	

D	Datorii	C
		900
Sf$_c$	900	

Indiferent dacă eliminarea participațiilor se face în amonte sau în aval, înregistrările contabile din jurnalul de consolidare corespunzătoare aplicării tehnicii de consolidare directe sunt cele prezentate anterior.

BIBLIOGRAFIE

1. **ALTMEYER A., AMMOURY J., BAÏZET M., CHOLME J.-F., COUPRIE G., COURBE S., DOCHE F., EMARD G., HOLE C., MERLE B., MOULONGUET P., MURPHY G., PAUTOU C., PEYRET J.-L., PODVIN J.-P., ROYNIER J.-C., RUEFF NICOLE, WILHELM B.**, *Normes IAS/IFRS*, 2e édition, Éditions d'Organization, Paris, 2005
2. **ANDRONIC B. C.**, *Performanța firmei*, Editura Polirom, Iași, 2000
3. **ANDRONIC B. C.**, *Piețe de capital și managementul portofoliilor*, Editura Junimea, Iași, 2003
4. **BOJIAN O.**, *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București, 2004
5. **BRAN P., COSTICĂ IONELA**, *Comunicarea financiară*, Editura ASE, București, 2003
6. *** Business combination, A guide to IFRS 3, Deloitte, 2004
7. **BUDUGAN DORINA, GEORGESCU IULIA**, *Bazele contabilității*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003
8. **BOUQIN H.**, *Contabilitate de gestiune*, Editura Moldova, Iași, 2004 (traducerea și studiul introductiv de N. Tabără)
9. **CASPAR B., ENSELME G.**, *Manuel de comptabilité approfondie et révision*, 3e édition, Éditions Litec, Paris, 2000
10. **CĂLIN O., RISTEA M. Ş.A.**, *Bazele contabilității,* Editura Didactică și Pedagogică, București, 2003
11. **CHOI F., MULLER G.**, *International accounting*, Prentice Hall, New Jersey, 1992
12. **COHEN E.**, *Analyse financière*, 3e édition, Economica, Paris, 2000
13. **COLINET F.**, *Pratique des comptes consolidés*, 3e édition, Dunod, Paris, 2001
14. **COMAN FL.**, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura Lumina Lex, București, 2002
15. **CREȚOIU G., BUCUR I.**, *Contabilitate. Fundamentele și noul cadru juridic*, Editura All Beck, București, 2004
16. **DĂNESCU TATIANA**, *Conturile anuale – documente de sinteză și raportare contabilă*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2000
17. **DEACONU ADELA**, *Evaluarea afacerilor*, Editura Intelcredo, Deva, 2002
18. **DUMITREAN E., SCORȚESCU GH., TOMA C., BERHECI I., MARDIROS DANIELA**, *Contabilitate financiară I*, vol. I-II, Editura Sedcom Libris, Iași,

2002
19. **DUȚESCU ADRIANA**, *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*, ediția a II-a revizuită, Editura CECCAR, București, 2002
20. **ESNAULT B., HOARU C.**, *Comptabilité financière*, Présses Universitaires de France, Paris, 1994
21. **FAYOL H.**, *Administration industriele et générale*, Economica, Paris, 1991
22. **FELEAGĂ N., IONAȘCU I.**, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Contabilitatea ca joc social, Editura Economică, București, 1998
23. **FELEAGĂ N., IONAȘCU I.**, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. II, Ingineria contabilității financiare, Editura Economică, București, 1998
24. **FELEAGĂ N., MALCIU LILIANA,** *Politici și opțiuni contabile,* Editura Economică, București, 2002
25. **FELEAGĂ N., MALCIU LILIANA, BUNEA Ș.**, *Bazele contabilității, o abordare europeană și internațională,* Editura Economică, București, 2002
26. **FELEAGĂ N.**, *Contabilitate aprofundată,* Editura Universitară, București, 2003
27. **FELEAGĂ N., DIMA MIRELA**, *Contabilitatea societăților comerciale,* Editura Universitară, București, 2003
28. **GEORGESCU IULIA**, *Elemente de contabilitate aplicate în societățile comerciale și instituțiile publice*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004
29. **GRIFFITH S.**, *Géstion financière*, Eyrolles Université, Paris, 1991
30. **HALIGA I.**, *Situații financiare consolidate la instituțiile de credit*, în „Normalizare și armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iași, 2004
31. **HERRING C. H. III**, *Business combinations & internațional accounting*, Thomson South-Western (Thompson Learning), Ohio, 2003
32. **HOROMNEA E.**, *Principii generale, norme și convenții contabile*, în Revista de Finanțe Publice și Contabilitate, nr. 7-8/2003
33. **HOROMNEA E.**, *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde. Aplicații*, vol. II, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003
34. **HOROMNEA E.**, *Lexicon contabil-financiar armonizat cu Directivele Europene și Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003
35. **HOROMNEA E., BERHECI I. (COORDONATORI)**, *Normalizare și armonizare în contabilitatea românească*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004
36. **IONAȘCU I.**, *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*, Editura Economică, București, 2003
37. **ISTRATE C.**, *Reflectarea în situațiile financiare consolidate a pierderii fili-*

alelor sau întreprinderilor asociate, în „Normalizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004

38. **JENNINGS A. R.**, *Financial accounting*, 2nd edition, DP Publications, London, 1993
39. **JOBARD J. P., NAVATTE P., RAIMBOURG P.**, *Finance de l'entreprise. Finance de marche, Diagnostic financière*, Dalloy, Paris, 1994
40. **LANGLOIS G., MOLLET M.**, *Analyse comptable et financière*, Foucher, Paris, 1994
41. **LANGLOIS G., FRIÉDÉRICH M., BURLAUD A.**, *Comptabilité approfondie*, Foucher, Paris, 2001-2002
42. **LEBRUN B.**, *Les comptes consolidés*, DEMOS, Paris, 1998
43. **MALCIU LILIANA**, Contabilitate aprofundată, Editura Economică, Bucureşti, 2000
44. **MARDIROS DANIELA**, *Utilizarea principiului prudenţei în evaluarea mijloacelor şi a resurselor unităţilor producătoare de medicamente şi materiale sanitare*, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 41, seria Medicină Veterinară, 1998
45. **MARDIROS DANIELA**, *The costs, the profitableness threshold and their impact over the decisionally process of the economic unities*, în „Globalizarea şi educaţia economică universitară", vol. II, Universitatea „Al. I. Cuza" Iaşi, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002
46. **MATIŞ D.**, *Contabilitatea operaţiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003
47. **MINU M.**, *Contabilitatea ca instrument de putere*, Editura Economică, Bucureşti, 2002
48. **MONTIER J., SCONGAMIGLIO G.**, *Techniques de consolidation*, Economica, Paris, 1995
49. **MUNTEANU V.**, *Contabilitatea şi consolidarea conturilor anuale la societăţile de grup*, Editura LUCMAN SERV, Bucureşti, 1997
50. **MUNTEANU V., ŢURCANU A.**, *Grupurile de societăţi. Consolidarea contabilă*, Editura Economică, Bucureşti, 1998
51. **NEAG R.**, *Reforma contabilităţii româneşti, între modelele franceze şi anglo-saxone*, Editura Economică, Bucureşti, 2000
52. **NEEDLES E.B., ANDERSON H. R., CALDWELL J. C.**, *Principiile de bază ale contabilităţii*, ediţia a 5-a, Editura Arc, 2001
53. **PÂNTEA I. P., BODEA GH.**, *Contabilitatea românească armonizată cu Directivele Contabile Europene*, Editura Intelcredo, Deva 2003
54. **PÂNTEA I. P., POP. A.**, *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2004

55. **PEROCHON C., DUBRULLE L.,** *Contabilitate financiară*, Editura Economică, Bucureşti, 2002 (traducere de M. Ristea şi C. Dumitru)
56. **PETRIŞ R., ISTRATE C.,** *Analize contabile şi tehnici de consolidare*, Editura GORUN, Iaşi, 2003
57. **PETRIŞ R., ISTRATE C., BUDUGAN DORINA, GEORGESCU IULIA,** *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate, IAS 27 „Situaţii financiare consolidate şi contabilizarea investiţiilor în filiale"*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004
58. **POP A.,** *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele Contabile Europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002
59. **RAFFEGEAU J., DUFILS P., CORRE J., MÉNONVILLE D.,** *Comptes consolidés, Solutions françaises et internationales*, Éditions Francis Lefebvre, Paris, 1989
60. **RAFFOURNIER B.,** *Les normes comptables internationales*, 2e édition, Economica, Paris, 2005
61. **RICHARD J., SIMONS P., BAILLY J.-M.,** *Comptabilité et analyse financière des groupes*, Economica, Paris, 1987
62. **RICHARD J.,** *Comptabilité et practiques comptables*, Economica, Paris, 1997
63. **RICHARD J. ŞI COLAB.,** *Analyse financière et gestion des groupes*, Economica, Paris, 2000
64. **RISTEA M., DUMITRU C.,** *Contabilitatea financiară*, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2002
65. **RISTEA M., DIMA MIRELA,** *Contabilitatea societăţilor comerciale*, ediţie revizuită şi îmbunătăţită, Editura Universitară, Bucureşti, 2003
66. **RISTEA M., DUMITRU C.,** *Contabilitatea aprofundată*, Editura Universitară, Bucureşti, 2003
67. **RISTEA M. (COORDONATOR),** *Contabilitate financiară*, Editura Universitară, Bucureşti, 2004
68. **ROBINSON S.,** *Managementul financiar*, Editura Teora, Bucureşti, 1997
69. **SĂCĂRIN M.,** *Contabilitatea grupurilor multinaţionale*, Editura Economică, Bucureşti, 2001
70 **SCORŢESCU Fl. I.,** *Contabilitatea existenţei şi mişcării unor stocuri de materiale consumabile*, în Anuarul Universităţii „Petre Andrei" Iaşi, tomul VIII, secţiunea Economie, 1998
71. **SCORŢESCU Fl. I.,** *Reserves – component of commercial societies own capital,* în „Analele ştiinţifice ale Universităţii „Al. I. Cuza" Iaşi (serie nouă), Ştiinţe economice, tomul XLVI, 2000
72. **SCORŢESCU Fl. I.,** *Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materiilor*

prime utilizate de unitățile horticole, în „Lucrări Ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 44, seria Horticultură, 2001

73. **SCORȚESCU FL. I.**, *The proportional integration method used for the agricultural societies consolidation*, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea de Ştiinţe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 45, seria Agronomie, 2002
74. **SCORȚESCU FL. I.**, *Some aspects looking the consolidation of the commercial societies by using the direct and the plateau consolidation technique*, în „Globalizarea şi educaţia economică universitară", vol. II, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002
75. **SCORȚESCU FL. I.**, *Theoretical and practical aspects looking the consolidation of commercial societies with agricultural profile by using the plateau consolidation technique*, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea de Ştiinţe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 45, seria Horticultură, 2002
76. **SCORȚESCU FL. I.**, *The consolidation of the commercial societies with agricultural profile through the total integration method*, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea de Ştiinţe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 45, seria Agronomie, 2002
77. **SCORȚESCU FL. I.**, *Unele aspecte cu privire la activităţile controlate în comun*, în Anuarul Universităţii „Petre Andrei" Iaşi, tomul XIV, secţiunea Economie, Editura Junimea, Iaşi, 2004
78. **SCORȚESCU FL. I.**, *Puncte de vedere cu privire la activele controlate în comun*, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea de Ştiinţe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 47, seria Agronomie, 2004
79. **SCORȚESCU FL. I.**, *Unele aspecte cu privire la diferenţa din prima consolidare la societăţile de grup*, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea de Ştiinţe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 47, seria Agronomie, 2004
80. **SCORȚESCU FL. I.**, *Omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor la intrarea în patrimoniu*, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004
81. **SCORȚESCU FL. I.**, *Aspecte privind omogenizarea metodelor de evaluare a stocurilor la ieşirea din patrimoniu*, în „Normalizare şi armonizare în contabilitatea românească", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004
82. **SCORȚESCU FL. I.**, *Unele considerente cu privire la tehnica de consolidare pe paliere a societăţilor comerciale cu profil horticol*, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea de Ştiinţe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 48, seria Horticultură, 2005

83. **SCORȚESCU FL. I.**, *Entități supuse obligatoriu procesului de consolidare*, în Revista Economia XXI, Anul III, nr. 1/2005
84. **SCORȚESCU FL. I.**, *Unele considerente cu privire la omogenizarea metodelor de amortizare la societățile comerciale cu profil agricol*, în „Lucrări științifice", Universitatea de Științe Agricole și Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iași, vol. 48, seria Agronomie, 2005
85. **SCORȚESCU FL. I.**, *The determination of the interest percentage at the societies comprised in consolidation*, A 8-a Conferință internațională „Riscul în economia contemporană", Universitatea „Dunărea de Jos" Galați, 2005
86. **SCORȚESCU FL. I.**, *Some aspects looking the temporal homogeneity of the consolidated societies accounts*, A 8-a Conferință internațională „Riscul în economia contemporană", Universitatea „Dunărea de Jos" Galați, 2005
87. **SCORȚESCU FL. I.**, *Aspecte privind omogenizarea duratelor de amortizare la societățile comerciale cu profil agricol*, în „Lucrări științifice", Universitatea de Științe Agricole și Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iași, vol. 48, seria Agronomie, 2005
88. **SCORȚESCU FL. I.**, *The first consolidation difference and goodwill*, International Conference „The Impact of European Integration on the National Economy", Babes-Bolyai University, Faculty of Economics and Business Administration, Cluj-Napoca, 2005
89. **SCORȚESCU FL. I.**, *Some aspects looking the deferred taxes*, Institutul de Cercetări Economice și Sociale „Gh. Zane" Iași, Editura Academiei Române, 2005
90. **SCORȚESCU FL. I.**, *Conversia tranzacțiilor efectuate în monedă străină*, în Analele Universității „Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2005
91. **SCORȚESCU FL. I.**, *Contabilitatea impozitelor amânate*, Universitatea de Stat din Moldova, Chișinău, 2006
92. **SCORȚESCU FL. I.**, *Omogenizarea operațiunii de efectuare a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare*, Universitatea de Stat din Moldova, Chișinău, 2006
93. **SCORȚESCU FL. I.**, *The conversion of the foreign societies financial statements*, în Analele Universității „Alexandru Ioan Cuza", Iași, 2006/2007
94. **SCORȚESCU FL. I.**, *Considerații privind rezervele din conversie debitoare*, în „Lucrări științifice", Universitatea Agronomică și de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iași, vol. 50, seria Agronomie, 2007
95. **SCORȚESCU FL. I.**, *Agregarea situațiilor financiare individuale*, în „Lucrări științifice", Universitatea Agronomică și de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iași, vol. 50, seria Agronomie, 2007
96. **SCORȚESCU FL. I.**, *Recunoașterea și evaluarea elementelor componente ale poziției financiare a firmei*, în Revista Economia XXI, Anul V, nr. 3/2007

97. **SCORȚESCU FL. I.**, *Societățile de grup*, Editura Junimea, Iaşi, 2005
98. **SCORȚESCU GH.**, *Contabilitatea cheltuielilor agenților economici,* Editura Fundației Academice „Gh. Zane", Iaşi, 1994
99. **SCORȚESCU GH.**, *Contabilitatea unor cheltuieli*, în Revista Generală de Contabilitate şi Expertiză, nr. 11/1995
100. **SCORȚESCU GH.**, *Contabilitatea cheltuielilor de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*, în Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 6/1995
101. **SCORȚESCU GH.**, *Contabilitatea cheltuielilor agenților economici,* ediția a II-a (revăzută şi completată), Editura Dosoftei, Iaşi, 1996
102. **SCORȚESCU GH., MARDIROS DANIELA, SCORȚESCU FL. I.**, *Contabilitate financiară*, Editura Dosoftei, Iaşi, 2000
103. **SCORȚESCU GH., TOMA C., MARDIROS DANIELA-NEONILA, HALIGA I.**, *Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate. IAS 41 „Agricultura"*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004
104. **SIMON H.**, *The new science of management decision*, Prentice Hall, New Jersey, 1997
105. **SIMONS P.**, *Techniques financierès internationales*, Economica, Paris, 1998
106. **STAICU C.**, *Contabilitate financiară*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2002
107. **STAICU C.**, *Bazele contabilității moderne*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 2003
108. **STANCU I.**, *Finanțe. Teoria piețelor financiare, finanțele întreprinderilor. Analiza şi gestiunea financiară*, Editura Economică, Bucureşti, 1997
109. **TABĂRĂ N., HOROMNEA E.**, *Principiul prudenței şi aplicarea lui în contabilitate*, în Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 11-12/1996
110. **TABĂRĂ N., HOROMNEA E.**, *Studiu comparativ asupra contabilității activelor necorporale în Europa*, în Revista Generală de Contabilitate şi Expertiză, nr. 12/1996
111. **TABĂRĂ N., HOROMNEA E., TOMA C.**, *Conturile anuale în procesul decizional*, în Revista Tribuna Economică, nr. 39/1997
112. **TABĂRĂ N., MIRCEA C.**, *De la tabloul fluxurilor de trezorerie – perspective internaționale*, în Revista Contabilitate, expertiză şi auditul afacerilor, nr. 9/2000
113. **TABĂRĂ N., HOROMNEA E.**, *Informația contabilă-financiară a întreprinderilor multinaționale*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 7-8/2000
114. **TABĂRĂ N., HOROMNEA E.**, *Aspecte privind implementarea Standardelor Internaționale de Contabilitate în Europa*, în „Globalizarea şi educația economică universitară", vol. III, Universitatea „Al. I. Cuza" Iaşi, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002
115. **TABĂRĂ N., HOROMNEA E.**, *Principii contabile şi imaginea fidelă a gru-*

pului de societăţi, în Revista de Finanţe Publice şi Contabilitate, nr. 9/2003

116. **TABĂRĂ N.**, *Contabilitate şi control de gestiune. Studii şi cercetări*, Editura Moldova, Iaşi, 2004
117. **TOMA C.**, *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Editura Junimea, Iaşi, 2001
118. **TOMA M.**, *Finanţe şi gestiune financiară*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1994
119. **TOMA M., ALEXANDRU F.**, *Finanţe şi gestiune financiară de întreprindere*, Editura Economică, Bucureşti, 1998
120. **VINITLĂ GEORGETA**, *Diagnosticul financiar şi evaluarea întreprinderilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1998
121. **VINITLĂ GEORGETA**, *Gestiunea financiară a întreprinderii*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1999
122. **VERNIMMEN P.**, *Finance d'entreprise: analyse et géstion*, Dalloz, Paris, 1981
123. **VIŞAN D.**, *Contabilitatea societăţilor în participaţie*, Editura Economică, Bucureşti, 1996
124. *** *Revista Contabilitatea şi gestiunea firmei (1999-2005)*
125. *** *Revista Finanţe,Credit,Contabilitate (1993-2006)*
126. *** *Revista Tribuna Economică (1992-2007)*
127. *** *Revista Generală de Contabilitate şi Expertiză (1995-2004)*
128. *** Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, Monitorul Oficial al României, nr. 1066/17.11.2004
129. *** Legea nr. 82/1991 a contabilităţii, republicată, Monitorul Oficial al României, nr. 48/14.01.2005
130. *** Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, republicată, Monitorul Oficial al României, nr. 242/31.05.1999
131. Legea nr. 259/2007 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr. 82/1991, Monitorul Oficial al României nr. 506/27.07.2007
132. *** Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 32/2001 pentru reglementarea unor probleme financiare, Monitorul Oficial al României, nr. 110/05.03.2001
133. *** Ordinul ministrului finanţelor nr. 772/2000 de aprobarea a Normelor privind consolidarea conturilor, Monitorul Oficial al României, nr. 374/11.08.2000
134. *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1742/2002 privind aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate aplicabile instituţiilor reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, Monitorul Oficial al României, nr. 947 bis/23.12.2002
135. *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1827/2003 privind modificarea

și completarea unor reglementări în domeniul contabilității, Monitorul Oficial al României, nr. 53/22.01.2004
136. *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, Monitorul Oficial al României, nr. 1174/13.12.2004
137. *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1080/30.11.2005
138. *** Norma Băncii Naționale a României nr. 8/2002 privind elaborarea situațiilor financiare consolidate de către instituțiile de credite, Monitorul Oficial al României, nr. 651/02.09.2002

PLANUL DE CONTURI GENERAL[1]

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL ŞI REZERVE

101 Capital[2]

1011 Capital subscris nevărsat

1012 Capital subscris vărsat

1015 Patrimoniul regiei

1016 Patrimoniul publici

104 Prime de capital

1041 Prime de emisiune

1042 Prime de fuziune/divizare

1043 Prime de aport

1044 Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni

105 Rezerve din reevaluare

106 Rezerve

1061 Rezerve legale

1063 Rezerve statutare sau contractuale

1064 Rezerve din valoarea justă[3]

1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare

1068 Alte rezerve

107 Rezerve din conversie[4]

108 Interese minoritare[5]

1081 Interese minoritare – rezultatul exerciţiului financiar

1082 Interese minoritare – alte capitaluri proprii

109 Acţiuni proprii

1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt

1092 Acţiuni proprii deţinute pe termen lung

11 REZULTATUL REPORTAT

117 Rezultatul reportat

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită

1172 Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29 „Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste”[6]

---

[1] *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1080/30.11.2005.

[2] În funcţie de forma juridică a entităţii se înscrie: capital social, patrimonial regiei etc.

[3] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.

[4] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.

[5] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.

[6] Acest cont apare doar la agenţii economici care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001şi până la închiderea soldului acestui cont.

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile

1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităţilor Economice Europene

12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR

121 Profit sau pierdere

129 Repartizarea profitului

13 SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII

131 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii

132 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii

133 Donaţii pentru investiţii

134 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

138 Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii

15 PROVIZIOANE

151 Provizioane

1511 Provizioane pentru litigii

1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor

1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea[1]

1514 Provizioane pentru restructurare

1515 Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare

1516 Provizioane pentru impozite

1518 Alte provizioane

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

1614 Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat

1615 Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci

1617 Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat

1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

162 Credite bancare pe termen lung

1621 Credite bancare pe termen lung

1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă

1623 Credite externe guvernamentale

1624 Credite bancare externe garantate de stat

1625 Credite bancare externe garantate de bănci

1626 Credite de la trezoreria statului

1627 Credite bancare interne garantate de stat

---

[1]Acest cont apare doar la agenţii economici care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001şi până la scoaterea din evidenţă a imobilizărilor corporale în valoarea cărora au fost incluse aceste provizioane. Ca urmare, aceste provizioane nu se mai pot constitui în baza prezentelor reglementări.

166 Datorii care privesc imobilizările financiare
1661 Datorii faţă de entităţile afiliate
1663 Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
1685 Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate
1686 Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201 Cheltuieli de constituire
203 Cheltuieli de dezvoltare
205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare
207 Fond comercial
2071 Fond comercial pozitiv[1]
2075 Fond comercial negativ[2]
208 Alte imobilizări necorporale
21 IMOBILIZĂRI CORPORALE
211 Terenuri şi amenajări de terenuri
2111 Terenuri
2112 Amenajări de terenuri
212 Construcţii
213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii
2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
2132 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
2133 Mijloace de transport
2134 Animale şi plantaţii
214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale
23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI
231 Imobilizări corporale în curs de execuţie
232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale

---

[1]Acest cont apare, de regulă, în situaţiile financiare anuale consolidate.
[2]Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.

233 Imobilizări necorporale în curs de execuţie
234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
263 Interese de participare
264 Titluri puse în echivalenţă[1]
265 Alte titluri imobilizate
267 Creanţe imobilizate
2671 Sume datorate de entităţile afiliate
2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de entităţile afiliate
2673 Creanţe legate de interesele de participare
2674 Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare
2675 Împrumuturi acordate pe termen lung
2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
2678 Alte creanţe imobilizate
2679 Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691 Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate
2692 Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare
2693 Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare
28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare
2807 Amortizarea fondului comercial[2]
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizări privind imobilizările corporale
2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri
2812 Amortizarea construcţiilor
2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor
2814 Amortizarea altor imobilizări corporale
29 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR
290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare

---

[1]Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.
[2]Acest cont apare, de regulă, în situaţiile financiare anuale consolidate.

2905 Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare

2907 Ajustări pentru deprecierea fondului comercial[1]

2908 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale

291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri

2912 Ajustări pentru deprecierea construcţiilor

2913 Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor

2914 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale

293 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie

2931 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie

2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie

296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate

2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare

2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate

2964 Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate

2965 Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor legate de interesele de participare

2966 Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung

2967 Provizioane pentru deprecierea creanţelor legate de interesele de participare

2968 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE

301 Materii prime

302 Materiale consumabile

3021 Materiale auxiliare

3022 Combustibili

3023 Materiale pentru ambalat

3024 Piese de schimb

3025 Seminţe şi materiale de plantat

3026 Furaje

3028 Alte materiale consumabile

303 Materiale de natura obiectelor de inventar

308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE

---

[1] Acest cont apare, de regulă, în situaţiile financiare anuale consolidate.

331 Produse în curs de execuţie
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie
34 PRODUSE
341 Semifabricate
345 Produse finite
346 Produse reziduale
348 Diferenţe de preţ la produse
35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
351 Materii şi materiale aflate la terţi
354 Produse aflate la terţi
356 Animale aflate la terţi
357 Mărfuri aflate la terţi
358 Ambalaje aflate la terţi
36 ANIMALE
361 Animale şi păsări
368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări
37 MĂRFURI
371 Mărfuri
378 Diferenţe de preţ la mărfuri
38 AMBALAJE
381 Ambalaje
388 Diferenţe de preţ la ambalaje
39 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE
391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
392 Ajustări pentru deprecierea materialelor
3921 Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
3922 Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393 Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie
394 Ajustări pentru deprecierea produselor
3941 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
3945 Ajustări pentru deprecierea produselor finite
3946 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
395 Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
3951 Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi
3952 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi
3953 Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi
3954 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi
3956 Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terţi
3957 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi

3958 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
396 Ajustări pentru deprecierea animalelor
397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40 FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plătit pentru imobilizări
408 Furnizori – facturi nesosite
409 Furnizori – debitori
4091 Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
4092 Furnizori – debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări
41 CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE
411 Clienți
4111 Clienți
4118 Clienți incerți sau în litigiu
413 Efecte de primit de la clienți
418 Clienți – facturi de întocmit
419 Clienți – creditori
42 PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE
421 Personal – salarii datorate
423 Personal – ajutoare materiale datorate
424 Prime reprezentând participarea personalului la profit[1]
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Rețineri din salarii datorate terților
428 Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanțe în legătură cu personalul
43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurările sociale
4312 Contribuția personalului la asigurările sociale
4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate

[1]Se utilizează atunci când există bază legală pentru acordarea acestora.

437		Ajutor de şomaj
	4371	Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
	4372	Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438		Alte datorii şi creanţe sociale
	4381	Alte datorii sociale
	4382	Alte creanţe sociale
44		BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441		Impozitul pe profit/venit
	4411	Impozitul pe profit
	4412	Impozitul pe profit amânat[1]
	4418	Impozitul pe venit[2]
442		Taxa pe valoarea adăugată
	4423	TVA de plată
	4424	TVA de recuperat
	4426	TVA deductibilă
	4427	TVA colectată
	4428	TVA neexigibilă
444		Impozitul pe venituri de natura salariilor
445		Subvenţii
	4451	Subvenţii guvernamentale
	4452	Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii
	4458	Alte sume primite cu caracter de subvenţii
446		Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447		Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate
448		Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
	4481	Alte datorii faţă de bugetul statului
	4482	Alte creanţe privind bugetul statului
45		GRUP ŞI ACŢIONARI/ASOCIAŢI
451		Decontări între entităţile afiliate
	4511	Decontări între entităţile afiliate
	4518	Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate
453		Decontări privind interesele de participare
	4531	Decontări privind interesele de participare
	4538	Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455		Sume datorate acţionarilor/asociaţilor
	4551	Acţionari/asociaţi - conturi curente

[1]Acest cont apare, de regulă, în situaţiile financiare anuale consolidate.

[2]Se utilizează pentru evidenţierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii.

4558 Acţionari/asociaţi – dobânzi la conturi curente
456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operaţii în participaţie
4581 Decontări din operaţii în participaţie – pasiv
4582 Decontări din operaţii în participaţie – activ
46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi
47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi
49 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi
495 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii
496 Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50 INVESTIŢII PE TERMEN SCURT
501 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 Obligaţiuni
508 Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt
5091 Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate
5092 Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt
51 CONTURI LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci

	5121	Conturi la bănci în lei
	5124	Conturi la bănci în valută
	5125	Sume în curs de decontare
518		Dobânzi
	5186	Dobânzi de plătit
	5187	Dobânzi de încasat
519		Credite bancare pe termen scurt
	5191	Credite bancare pe termen scurt
	5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
	5193	Credite externe guvernamentale
	5194	Credite externe garantate de stat
	5195	Credite externe garantate de bănci
	5196	Credite de la trezoreria statului
	5197	Credite interne garantate de stat
	5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
53		CASA
531		Casa
	5311	Casa în lei
	5314	Casa în valută
532		Alte valori
	5321	Timbre fiscale și poștale
	5322	Bilete de tratament și odihnă
	5323	Tichete și bilete de călătorie
	5328	Alte valori
54		ACREDITIVE
541		Acreditive
	5411	Acreditive în lei
	5412	Acreditive în valută
542		Avansuri de trezorerie[1]
58		VIRAMENTE INTERNE
581		Viramente interne
59		AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
591		Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate
595		Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate
596		Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor
598		Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

[1]În acest cont vor fi evidențiate și sumele acordate prin sistemul de carduri.

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601 Cheltuieli cu materiile prime

602 Cheltuieli cu materialele consumabile

6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare

6022 Cheltuieli privind combustibilul

6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

6024 Cheltuieli privind piesele de schimb

6025 Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat

6026 Cheltuieli privind furajele

6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

604 Cheltuieli privind materialele nestocate

605 Cheltuieli privind energia și apa

606 Cheltuieli privind animalele și păsările

607 Cheltuieli privind mărfurile

608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI

611 Cheltuieli de întreținere și reparații

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile

613 Cheltuieli cu primele de asigurare

614 Cheltuieli cu studiile și cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

621 Cheltuieli cu colaboratorii

622 Cheltuieli privind comisioanele și onorariile

623 Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate

624 Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal

625 Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări

626 Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații

627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63 CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 Cheltuieli cu salariile personalului

642 Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților

645 Cheltuieli privind asigurările și protecția socială

6451 Contribuția unității la asigurările sociale

6452 Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658 Alte cheltuieli de exploatare
6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582 Donaţii şi subvenţii acordate
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
6588 Alte cheltuieli de exploatare
66 CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate
6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642 Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare
67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671 Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare
68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare
6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

6911 Cheltuieli cu impozitul pe profit curent

6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat[1]

698 Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus[2]

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70 CIFRA DE AFACERI NETĂ

701 Venituri din vânzarea produselor finite

702 Venituri din vânzarea semifabricatelor

703 Venituri din vânzarea produselor reziduale

704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate

705 Venituri din studii şi cercetări

706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii

707 Venituri din vânzarea mărfurilor

708 Venituri din activităţi diverse

71 VARIAŢIA STOCURILOR

711 Variaţia stocurilor

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale

722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741 Venituri din subvenţii de exploatare

7411 Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri[3]

7412 Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile

7413 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe

7414 Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului

7415 Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţia socială

7416 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare

7417 Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri

7418 Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754 Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi

758 Alte venituri din exploatare

7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi

---

[1] Acest cont se foloseşte, de regulă, în legătură cu impozitele amânate.
[2] Se utilizează conform reglementărilor legale.
[3] Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.

7582 Venituri din donaţii şi subvenţii primite
7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588 Alte venituri din exploatare
76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din imobilizări financiare
7611 Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate
7613 Venituri din interese de participare
762 Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din investiţii financiare cedate
7641 Venituri din imobilizări financiare cedate
7642 Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzile
767 Venituri din sconturi obţinute
768 Alte venituri financiare
77 VENITURI EXTRAORDINARE
771 Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare
78 VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
781 Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane
7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815 Venituri din fondul comercial negativ[1]
786 Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante
788 Venituri din ajustarea la inflaţie
79 VENITURI DIN IMPOZITUL PE PROFIT AMÂNAT[2]
791 Venituri din impozitul pe profit amânat

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

---

[1]Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.
[2]Acest cont se foloseşte, de regulă, în legătură cu impozitele amânate.

801 Angajamente acordate
8011 Giruri şi garanţii acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri şi garanţii primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanţului
8031 Imobilizări corporale luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă
8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii similare
8037 Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 Alte valori în afara bilanţului
804 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
8045 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
805 Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadenţă
8051 Dobânzi de plătit
8052 Dobânzi de încasat
89 BILANŢ
891 Bilanţ de deschidere
892 Bilanţ de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE[1]

90 DECONTĂRI INTERNE
901 Decontări interne privind cheltuielile
902 Decontări interne privind producţia obţinută
903 Decontări interne privind diferenţele de preţ
92 CONTURI DE CALCULAŢIE
921 Cheltuielile activităţii de bază
922 Cheltuielile activităţilor auxiliare
923 Cheltuieli indirecte de producţie
924 Cheltuieli generale de administraţie
925 Cheltuieli de desfacere
93 COSTUL PRODUCŢIEI

---

[1]Pentru organizarea contabilităţii de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opţională.

- Dublu licenţiat (Facultatea de Informatică, învăţământ de zi, promoţia1995, şi Facultatea de Ştiinţe Economice, modulul Gestiune, Contabilitate şi Control Financiar, specializarea Contabilitate şi Informatică de Gestiune, cursuri de zi, promoţia 1999, din cadrul Universităţii "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi).

- Absolvent de studii aprofundate (masterat) în specializarea "Audit şi management contabil", Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor, Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2000.

- Doctor în economie, specializarea contabilitate (Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor - Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi), 2005.

- Lector universitar la Catedra de Contabilitate a Facultăţii de Economie din cadrul Universităţii "Petre Andrei" Iaşi.

- Autor (1) şi coautor de cărţi (7), cum ar fi: ♦ Societăţile de grup, Editura Junimea, Iaşi, 2005; ♦Contabilitate financiară (teste grilă), Editura Dosoftei, Iaşi, 2000;♦ Contabilitate publică, Editura Universităţii "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2002;♦Elemente de contabilitate publică, Editura Dosoftei, Iaşi, 2003;♦ Administraţie şi contabilitate publică, Editura Junimea, Iaşi, 2004;♦ Asocieri fără şi cu personalitate juridică, Editura "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2005;♦ Contabilitatea asociaţiilor şi fundaţiilor, Editura "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2006;♦ Contabilitate publică, Editura "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2007.

- A publicat, singur sau în colaborare, articole în reviste centrale de specialitate şi în analele unor universităţi.

ISBN 978-973-147-010-8

- Dublu licenţiat (Facultatea de Informatică, învăţământ de zi, promoţia1995, şi Facultatea de Ştiinţe Economice, modulul Gestiune, Contabilitate şi Control Financiar, specializarea Contabilitate şi Informatică de Gestiune, cursuri de zi, promoţia 1999, din cadrul Universităţii "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi).

- Absolvent de studii aprofundate (masterat) în specializarea "Audit şi management contabil", Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor, Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2000.

- Doctor în economie, specializarea contabilitate (Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor - Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi), 2005.

- Lector universitar la Catedra de Contabilitate a Facultăţii de Economie din cadrul Universităţii "Petre Andrei" Iaşi.

- Autor (1) şi coautor de cărţi (7), cum ar fi: ♦ Societăţile de grup, Editura Junimea, Iaşi, 2005; ♦Contabilitate financiară (teste grilă), Editura Dosoftei, Iaşi, 2000;♦ Contabilitate publică, Editura Universităţii "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2002;♦Elemente de contabilitate publică, Editura Dosoftei, Iaşi, 2003;♦ Administraţie şi contabilitate publică, Editura Junimea, Iaşi, 2004;♦ Asocieri fără şi cu personalitate juridică, Editura "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2005;♦ Contabilitatea asociaţiilor şi fundaţiilor, Editura "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2006;♦ Contabilitate publică, Editura "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2007.

- A publicat, singur sau în colaborare, articole în reviste centrale de specialitate şi în analele unor universităţi.

ISBN 978-973-147-010-8